

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY

przedstawiona w dniu 13 grudnia 2016 r.(1)

Sprawa C-571/15

Wallenborn Transports SA

przeciwko

Hauptzollamt Gießen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji, Niemcy)]

Podatki – VAT – Międzynarodowy przepływ towarów – Miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane – Przewóz towarów przez port wolnocłowy znajdujący się na obszarze państwa członkowskiego – Przepisy prawa państwa członkowskiego, które wyłączały porty wolnocłowe z terytorium krajowego – Powstanie długu celnego i wymagalność podatku VAT w przypadku usunięcia spod dozoru celnego

1. Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) porusza kwestię, która dotyczy w sobie aspekty teoretyczne i praktyczne. Chodzi w skrócie o ustalenie, jakie konsekwencje prawne w dziedzinie podatku od wartości dodanej (VAT) od przywozu ma fakt, że przepisy niemieckiego prawa uznają pewne wolne obszary celne za „terytorium zagraniczne”. W szczególności sąd odsyłający stara się ustalić, czy zasadniczo wprowadzenie towaru do jednego z takich wolnych obszarów celnych wyklucza jego wprowadzenie na obszar Unii Europejskiej i tym samym wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu.

2. Spór powstał, ponieważ zobowiązany kwestionuje podatek VAT od przywozu, którego płatności domagają się niemieckie organy wraz z płatnościami należnymi celnych na mocy art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego(2), a mianowicie ze względu na usunięcie spod dozoru celnego towaru, w odniesieniu do którego procedura celna (procedura tranzytu) nie została poprawnie zakończona. Ponieważ powstanie długu celnego miało miejsce w wolnym obszarze celnym (port w Hamburgu), którego prawo krajowe nie uznaje za terytorium kraju, w odniesieniu do podatku VAT sąd odsyłający stara się ustalić, czy towar został zaimportowany, i czy w związku z tym wystąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu.

I – Ramy prawne

1. Dyrektywa 2006/112/WE(3)

3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 „[o]podatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: [...] d) import towarów”.

4. Artykuł 5 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy wprowadza się następujące definicje:

1. »Wspólnota« i »terytorium Wspólnoty« oznaczają terytoria państw członkowskich, zgodnie z definicją zawartą w pkt 2;

2. »państwo członkowskie« i »terytorium państwa członkowskiego« oznaczają terytorium każdego państwa członkowskiego Wspólnoty, do którego ma zastosowanie Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, zgodnie z jego art. 299, z wyłączeniem terytoriów wymienionych w art. 6 niniejszej dyrektywy;

3. »terytoria trzecie« oznaczają terytoria wymienione w art. 6;

4. »państwo trzecie« oznacza wszystkie państwa lub terytoria, do których nie ma zastosowania traktat”.

5. Zgodnie z art. 6:

„1. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących terytoriów należących do obszaru celnego Wspólnoty:

- a) Góra Athos;
- b) Wyspy Kanaryjskie;
- c) francuskie departamenty zamorskie;
- d) Wyspy Alandzkie;
- e) Wyspy Normandzkie.

2. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących terytoriów nienależących do obszaru celnego Wspólnoty:

- a) Wyspa Helgoland;
- b) terytorium Büsingen;
- c) Ceuta;
- d) Melilla;
- e) Livigno;
- f) Campione d'Italia;

g) w?oska cz??? jeziora Lugano”.

6. Artyku? 30 stanowi:

„»Import towarów« oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajduj? si? w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu.

Poza czynno?ci?, o której mowa w akapicie pierwszym, za import towarów uznaje si? wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów znajduj?cych si? w swobodnym obrocie pochodz?cych z terytorium trzeciego stanowi?cego cz??? terytorium celnego Wspólnoty”.

7. Zgodnie z art. 60 tej samej dyrektywy „[m]iejscem importu towarów jest pa?stwo cz?onkowskie, na którego terytorium znajduj? si? towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty”.

8. Artyku? 61 brzmi:

„W drodze odst?pstwa od art. 60, w przypadku gdy towary, które nie znajduj? si? w swobodnym obrocie, zostaj? obj?te z chwil? ich wprowadzenia do Wspólnoty jedn? z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, lub procedur? odprawy czasowej z ca?kowitym zwolnieniem z nale?no?ci celnych przywozowych lub procedur? tranzytu zewn?trznego, miejscem importu takich towarów jest pa?stwo cz?onkowskie, na terytorium którego towary przestaj? podlega? tym procedurom lub sytuacjom.

Podobnie, w przypadku gdy towary znajduj?ce si? w swobodnym obrocie zostaj? obj?te z chwil? ich wprowadzenia do Wspólnoty jedn? z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 276 i 277, miejscem ich importu jest pa?stwo cz?onkowskie, na którego terytorium towary te przestaj? podlega? tym procedurom lub sytuacjom”.

9. Zgodnie z art. 70 dyrektywy VAT „[z]darzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny z chwil? importu towarów”.

10. Artyku? 71 stanowi:

„1. W przypadku gdy, z chwil? ich wprowadzenia do Wspólnoty, towary zostaj? obj?te jedn? z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, 276 i 277 lub procedur? odprawy czasowej z ca?kowitym zwolnieniem z nale?no?ci celnych przywozowych, lub procedur? tranzytu zewn?trznego, zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestaj? podlega? tym procedurom lub sytuacjom.

W przypadku jednak gdy importowane towary podlegaj? nale?no?ciom celnym, op?atom rolnym lub op?atom o równowa?nym skutku ustanowionym w ramach wspólnej polityki, zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny z chwil? zaistnienia zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego i zaistnienia wymagalno?ci tych op?at.

2. W przypadku gdy importowane towary nie podlegaj? ?adnej z op?at, o których mowa w ust. 1 akapit drugi, pa?stwa cz?onkowskie stosuj? w odniesieniu do zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego oraz wymagalno?ci podatku obowi?zuj?ce przepisy celne”.

11. W my?l art. 156 ust. 1 dyrektywy „[p]a?stwa cz?onkowskie mog? zwolni? nast?puj?ce transakcje: [...] b) dostawy towarów przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym

lub w składowym wolnoczowym; [...]”.

12. Zgodnie z art. 202 dyrektywy „[o]soba, która powoduje, że towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami określonymi w art. 156, 157, 158, 160 i 161, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

2. Wspólnotowy kodeks celny

13. Artykuł 4 stanowi:

„Użyte w niniejszym Kodeksie określenia oznaczają:

[...]

7) »towary wspólnotowe« oznaczają towary:

– całkowicie uzyskane lub wyprodukowane na obszarze celnym Wspólnoty, zgodnie z warunkami określonymi w art. 23, bez udziału towarów przywiezionych z państw lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty;

– przywiezione z państw lub terytoriów niebędących częścią obszaru celnego Wspólnoty i dopuszczone do swobodnego obrotu;

– uzyskane lub wyprodukowane na obszarze celnym Wspólnoty z towarów określonych w tirecie drugim lub z towarów określonych w tirecie pierwszym i drugim;

8) »towary niewspólnotowe« oznaczają towary inne niż określone w akapicie siódmym.

Bez uszczerbku dla art. 163 i 164 towary wspólnotowe tracą swój status celny z chwilą opuszczenia obszaru celnego Wspólnoty;

[...]

10) »należności celne przywózowe« oznaczają:

– cła i opłaty o równoważnym skutku należne przy przywozie towarów;

– rolne opłaty wyrównawcze i inne opłaty przywózowe ustanowione w ramach wspólnej polityki rolnej lub odrębnych przepisów mających zastosowanie do niektórych towarów uzyskanych w wyniku przetworzenia produktów rolnych;

[...]

15) »przeznaczenie celne towaru« oznacza:

a) objęcie towaru procedurą celną,

b) wprowadzenie towaru do wolnego obszaru celnego lub składu wolnoczowego,

[...]

16) »procedura celna« oznacza:

[...]

b) tranzyt;

[...]”.

14. Zgodnie z art. 37:

„1. Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty podlegają, od chwili ich wprowadzenia, dozorowi celnemu. Mogą one podlegać kontroli celnej zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak jest to niezbędne do określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych i bez uszczerbku dla art. 82 ust. 1 a) do zmiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo ich powrotnego wywozu bądź zniszczenia zgodnie z art. 182”.

15. Artykuł 92 stanowi:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego zostaje zakończona, a obowiązki zobowiązanego spełnione, gdy towary objęte tą procedurą i właściwe dokumenty zostaną przedstawione, zgodnie z przepisami tej procedury, w urzędzie celnym przeznaczenia.

2. Organy celne zamykają procedurę tranzytu zewnętrznego, jeżeli są w stanie stwierdzić, na podstawie porównania danych dostępnych w urzędzie wyjścia i danych dostępnych w urzędzie przeznaczenia, że procedura została w prawidłowy sposób zakończona”.

16. Artykuł 96 stanowi:

„1. Główny zobowiązany jest osobą uprawnioną do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego. Jest on odpowiedzialny za:

a) przedstawienie w wyznaczonym terminie w urzędzie celnym przeznaczenia towarów w nienaruszonym stanie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów,

b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego.

2. Nie naruszając określonych w ust. 1 obowiązków podstawowego zobowiązanego, osoba przewożąca towary lub ich odbiorca, który przyjmuje towary, wiedząc o tym, że są one objęte procedurą tranzytu wspólnotowego, jest również zobowiązany do przedstawienia ich w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia w wyznaczonym terminie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów”.

17. Artykuł 166 brzmi:

„Wolne obszary celne i składy wolnocłowe są częściami obszaru celnego Wspólnoty lub pomieszczeniami znajdującymi się na tym obszarze, oddzielonymi od pozostałej jego części, w których:

a) towary niewspólnotowe traktowane są do celów stosowania należności celnych przywózowych i obowiązków w przywozie środków polityki handlowej jako nieznajdujące się na obszarze celnym Wspólnoty, pod warunkiem że nie zostały dopuszczone do obrotu, ani objęte inną procedurą celną, ani też nie zostały użyte lub zużyte na warunkach nieprzewidzianych przepisami prawa celnego;

b) określone w szczególnych przepisach Wspólnoty towary korzystają, ze względu na ich umieszczenie w wolnym obszarze celnym lub składowym wolnoczowym, ze środków stosowanych zwykle przy wywozie towarów”.

18. Zgodnie z art. 167:

„1. Państwa członkowskie mogą ustanawiać na niektórych częściach obszaru celnego Wspólnoty wolne obszary celne lub zezwolić na tworzenie składow wolnoczowych.

2. Państwa członkowskie wyznaczają granice każdego obszaru. Pomieszczenia przeznaczone na składow wolnoczowy muszą zostać zatwierdzone przez państwa członkowskie.

3. Wolne obszary celne są ogrodzone. Państwa członkowskie wyznaczają miejsca wejścia i wyjścia w każdym z wolnych obszarów celnych lub składow wolnoczowych.

[...]”.

19. Artykuł 170 stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 168 ust. 4 wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnoczowego nie wymaga ich przedstawienia organom celnym ani zgłoszenia celnego.

2. Organom celnym przedstawiane są i podlegają formalnościom celnym jedynie towary:

a) które są objęte procedurą celną i których wprowadzenie do wolnego obszaru celnego lub składu wolnoczowego powoduje zakończenie tej procedury; jednakże, o ile dana procedura dopuszcza taką możliwość, towary nie muszą zostać przedstawione,

[...]”.

20. Zgodnie z art. 202:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywózowym, lub

b) nielegalnego wprowadzenia na pozostałą część obszaru celnego Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywózowym i znajdujących się w wolnym obszarze celnym lub składowie wolnoczowym.

Nielegalnym wprowadzeniem towaru w rozumieniu niniejszego artykułu jest każde wprowadzenie dokonane z naruszeniem przepisów art. 38–41 i art. 177 tiret drugie.

2. Dług celny powstaje z chwilą nielegalnego wprowadzenia towaru.

[...].

21. Artykuł 203 stanowi:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

– usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

2. Dług celny powstaje z chwilą usunięcia towaru spod dozoru celnego.

3. Dłużnikami są:

– osoba, która usunęła towar spod dozoru celnego,

– osoby, które uczestniczyły w tym usunięciu, i które jednocześnie wiedziały lub powinny były wiedzieć, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego,

– osoby, które nabyły lub posiadały towar, i które w chwili jego nabycia lub wejścia w jego posiadanie wiedziały bądź powinny były wiedzieć, że jest to towar usunięty spod dozoru celnego, i

– odpowiednio osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru lub wynikających ze stosowania procedury celnej, którego towar ten został objęty”.

22. W myśl art. 204:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którego towar ten został objęty, lub

b) niedopełnienia jednego z warunków wymaganych do objęcia towaru procedurą lub do zastosowania obniżonych bądź zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na przeznaczenie towaru,

w przypadkach innych niż te określone w art. 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej.

2. Dług celny powstaje w chwili zaprzestania spełniania obowiązku, którego niewykonanie powoduje powstanie długu celnego, bądź w chwili objęcia towaru odpowiednią procedurą, jeżeli zostało o póź niej stwierdzone, że nie dopełniono jednego z warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą bądź dla zastosowania obniżonych lub zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na jego przeznaczenie.

3. Dłużnikiem jest osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub, w zależności od przypadku, wynikających ze stosowania procedury celnej, którego towar został objęty, bądź osoba zobowiązana do przestrzegania warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą”.

B – Prawo krajowe

1. Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym)(4)

23. Paragraf 1 stanowi:

„1. Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

[...]

4. Import towarów na terytorium kraju [...] (podatek VAT od przywozu);

[...]

2. Terytorium kraju w rozumieniu niniejszej ustawy jest terytorium Republiki Federalnej Niemiec z wyjątkiem [...] wolnych obszarów celnych o kontroli typu I zgodnie z § 1 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o administracji celnej (porty wolnocłowe). [...] Terytorium zagranicznym w rozumieniu niniejszej ustawy jest obszar nie stanowiący terytorium kraju. [...]

3. Następujące transakcje dokonywane w portach wolnocłowych [...] są traktowane jako transakcje na terytorium kraju:

1) dostawa oraz wewnętrzne nabycia towarów przeznaczonych do użycia lub zużycia na terenach tych obszarów [...];

[...]

4) dostawy towarów, które w momencie dostawy [...]

[...]

b) znajdujące się w swobodnym obrocie w odniesieniu do podatku VAT od przywozu; [...]

[...]”.

24. Zgodnie z § 13 ust. 2 „[w] stosunku do podatku VAT od przywozu obowiązuje § 21 ust. 2”.

25. Zgodnie z § 21:

„[...]

2. W stosunku do podatku VAT od przywozu obowiązują odpowiednio przepisy o należnościach celnych;

[...]

2a) Miejsca odprawy położone na terytoriach zagranicznych, w których upoważnieni funkcjonariusze służb celnych dokonują czynności urzędowych na podstawie ust. 2, należą w tym zakresie do terytorium kraju. [...]”.

II – Stan faktyczny

26. W dniu 11 czerwca 2009 r. dokonano zgłoszenia i zwolnienia do procedury tranzytu zewnętrznego tekstyliów, które poprzedniego dnia zostały wprowadzone na obszar celny Unii Europejskiej na lotnisku we Frankfurcie nad Menem i przedstawione tam organom celnym. Procedura tranzytu powinna zostać zakończona do dnia 17 czerwca 2009 r.
27. Odbiorcą towaru byłaby siedziba w porcie wolnocowym (wolnym obszarze celnym) w Hamburgu. Transport towaru, odpowiednio zabezpieczonego plombą, powierzono przedsiębiorstwu Wallenborn Transports (zwanemu dalej „Wallenborn”).
28. Towar jednak nie dotarł do urzędu celnego przeznaczenia. W ramach postępowania wyjaśniającego ustalono, że po usunięciu plomb w dniu 11 czerwca 2009 r. towar rozdowano odbiorcy towaru w porcie wolnocowym w Hamburgu. W dniu 16 czerwca towar opuścił port w kierunku Finlandii, skąd został później ponownie wywieziony do Rosji.
29. W dniu 2 września 2010 r. Hauptzollamt Gießen (główny urząd celny w Gießen, Niemcy) wydał decyzję o nałożeniu należności celnych i podatku VAT od przywozu wobec głównego zobowiązanego jako upoważnionego nadawcy oraz wobec Wallenborn jako podmiotu przewoźnego towar.
30. Niemniej jednak wezwanie do zapłaty zostało skierowane wyłącznie do Wallenborn co urząd celny uzasadnia tym, że główny zobowiązany wykazał prawidłowe przekazanie przesyłki oraz dokumentu tranzytu, podczas gdy Wallenborn nie zakończył procedury tranzytu. Odbiorca towaru oświadczył, że przyjmując przesyłkę zaopłać, iż towar został wprowadzony do swobodnego obrotu; dodał również, że nie przekazano mu tranzytowego dokumentu towarzyszącego.
31. Wallenborn bezskutecznie odwołał się w trybie administracyjnym od decyzji o nałożeniu podatku VAT, a następnie wniosł skargę do Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji). Wallenborn wskazał, że dług celny powstał w wyniku rozdowania samochodu ciężarowego po uprzednim usunięciu plomb w porcie wolnocowym. Port wolnocowy jako wolny obszar celny nie należy jednak do terytorium kraju. Dlatego też nie występuje transakcja podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT.

III – Pytania

32. W tym kontekście w dniu 6 listopada 2015 r. Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) skierował do Trybunału następujące pytania w trybie prejudycjalnym:

„Pytanie pierwsze:

Czy przepis państwa członkowskiego z zakresu podatku VAT, zgodnie z którym wolne obszary celne o kontroli typu I (porty wolnocowe) nie należą do terytorium kraju, reguluje inną sytuację, o której mowa w art. 156 dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, tak jak jest to wskazane w art. 61 akapit pierwszy oraz art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy?

W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na to pytanie:

Pytanie drugie:

Czy w odniesieniu do towarów podlegających należnościom celnym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego oraz wymagalność podatku VAT występuje na podstawie art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT w momencie, w którym ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku w zakresie należności celnych i powstaje wymagalność tych należności

również wtedy, gdy zdarzenie to i powstanie wymagalności mają miejsce w wolnym obszarze celnym o kontroli typu I, a prawo podatku VAT państwa członkowskiego, do którego terytorium zalicza się wolny obszar celny, stanowi, iż wolne obszary celne o kontroli typu I (porty wolnościowe) nie zaliczają się do terytorium kraju.

W wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie:

Pytanie trzecie:

Czy w stosunku do towarów podlegających procedurze tranzytu zewnętrznego dostarczonych do wolnego obszaru celnego o kontroli typu I bez zastosowania tej procedury, które na terenie wolnego obszaru celnego zostały usunięte spod dozoru celnego, co spowodowało powstanie długi celnego na podstawie art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego oraz wymagalności podatku VAT powstają w tym samym momencie z innej podstawy, a mianowicie z art. 204 ust. 1 lit. a) Wspólnotowego kodeksu celnego, ponieważ przed zdarzeniem, w wyniku którego nastąpiło usunięcie towaru spod dozoru celnego, zaniechano przedstawienia towaru przed poświadczonym na terenie kraju urzędem celnym właściwym dla wolnego obszaru celnego i tym samym zaniechano zastosowania tam procedury tranzytu?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości i argumenty stron

33. W postępowaniu wzięły udział i zostały uwzględnione uwagi na piśmie Wallenborn, rząd grecki i Komisja, przy czym żadna ze stron nie zabiegała o przeprowadzenie rozprawy.

34. Wallenborn utrzymuje, że na dwa pierwsze pytania należy odpowiedzieć twierdząco, i tytułem ewentualnym sugeruje, że odpowiedź na pytanie trzecie powinna być przecząca.

35. W opinii Wallenborn ust. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego stosuje się jedynie, jeżeli w wyjątkowej sytuacji faktycznej nie są spełnione warunki art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego. Ponieważ w okolicznościach postępowania głównego usunięcie plomby celnej, rozładunek i zaniechanie przedstawienia towarów do odprawy celnej stanowi wyjątkową sytuację faktyczną, nie ma zastosowania art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego.

36. Rząd grecki proponuje udzielenie odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze. W jego opinii według art. 166 Wspólnotowego kodeksu celnego towary niewspólnotowe, które znajdują się w wolnych obszarach celnych, traktowane są do celów stosowania należności celnych przywozowych i obowiązujących w przywozie środków polityki handlowej jako nieznajdujące się na obszarze celnym Unii Europejskiej. Wynika z tego, że tych obszarów nie można uznać za „terytorium trzecie”, gdyż podlegają ogólnym przepisom celnych (krajowych i unijnych) tak jak reszta obszaru celnego danego państwa członkowskiego. Rząd grecki podkreśla, że zgodnie z art. 5 i 6 dyrektywy VAT wolne obszary celne nie są przestrzenią wyłączonej z zakresu stosowania tej dyrektywy.

37. Pomocniczo rząd grecki podnosi w odniesieniu do pytań drugiego i trzeciego, że art. 61 i 71 dyrektywy VAT odsyła do przepisów Wspólnotowego kodeksu celnego dotyczących powstania długi celnego. Wynika z tego, że w tym przypadku dług celny i dług z tytułu podatku VAT powstały w momencie, w którym doszło do niedopełnienia zobowiązań dotyczących procedury tranzytu, której podlega towar.

38. W opinii rządu greckiego powstanie długi celnego należy rozpatrywać w świetle art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego, co oznacza, że mając na uwadze brak praktycznego znaczenia nieprawidłowości, nie powstał żaden dług celny ani dług z tytułu podatku VAT, jeżeli doszło

do sytuacji określonych w art. 859 rozporządzenia wykonawczego.

39. Komisja wstępnie utrzymuje, że warunki nałożenia podatku VAT od przywozu należy analizować niezależnie od istnienia dżugu celnego, zważywszy na różnice między tymi obciążeniami pod względem ich celów i założeń. W okolicznościach niniejszej sprawy dżug celny powstał zgodnie z art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego, gdy towary zostały usunięte spod dozoru celnego w wyniku usunięcia plomby.

40. W przedmiocie pytania pierwszego Komisja twierdzi, że art. 61 i art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT nie odwołują się do warunków stosowania art. 156 tej samej dyrektywy, lecz do sytuacji i procedur celnych, które są tam wymienione. Ponieważ art. 156 lit. b) dyrektywy VAT wyrażenie wymienienia wolne obszary celne i składy wolnocłowe, wśród „sytuacji, o których mowa w art. 156”, znajdują się również te, które odnoszą się do tych obszarów i składow, w rozumieniu art. 61 i 71 dyrektywy VAT.

41. W przedmiocie pytania drugiego Komisja wskazuje, że zgodnie z art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, kiedy towary przestają podlegać procedurom celnym lub w jednej z sytuacji przewidzianych w art. 156 dyrektywy VAT. W okolicznościach niniejszej sprawy usunięcie towarów spod dozoru celnego wynikające z usunięcia plomby mogłoby doprowadzić do powstania dżugu celnego na mocy art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego oraz do przerwania procedury tranzytu, któremu podlegają towary, prowadząc do spełnienia wymogów dotyczących przywozu zgodnie z art. 70 i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Niemniej jednak w związku z usunięciem towarów poza niemieckim obszarem celnym nie doszło do przywozu w rozumieniu art. 61 tej samej dyrektywy.

42. W przedmiocie pytania trzeciego Komisja podnosi, że art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy nie ma zastosowania art. 203, czyli gdy towary nie zostały usunięte spod dozoru celnego. Instytucja ta podkreśla zasadę powstania tylko jednego dżugu celnego, wskazując na to, że późniejsze działania lub zaniechania dotyczące towarów, których dotyczy powstanie tego dżugu, zasadniczo nie powodują powstania kolejnego dżugu tego samego rodzaju.

43. Ponadto Komisja zwraca uwagę na to, że podatek VAT od przywozu oraz należności celne należy rozpatrywać oddzielnie, w związku z czym ani art. 203, ani art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego nie determinują automatycznie powstania dżugu z tytułu podatku VAT.

V – Ocena

A – W przedmiocie pytania pierwszego

44. Wydaje mi się wskazane, abym zaczął od analizy pierwszego pytania, przywołując słowa sądu odsyłającego: „Czy przepis państwa członkowskiego z zakresu podatku VAT, zgodnie z którym wolne obszary celne o kontroli typu I (porty wolnocłowe) nie należą do terytorium kraju, reguluje inną sytuację, o której mowa w art. 156 dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, tak jak jest to wskazane w art. 61 akapit pierwszy oraz art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy?”.

45. Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) nie pyta bezpośrednio, czy znajdowanie się towaru w wolnym obszarze celnym oznacza, że są objęte jedną z „procedur lub sytuacji”, o których mowa w art. 156 dyrektywy VAT i do których odnoszą się art. 61 i 71 tej dyrektywy. Jego wątpliwości nie dotyczą wolnych obszarów celnych w rozumieniu art. 166 Wspólnotowego kodeksu celnego, lecz tych wolnych obszarów celnych, które zgodnie z niemieckim prawem

traktuje się jako należące do „terytoriów zagranicznych” do celów związanych z podatkiem VAT (§ 1 ust. 2 UStG). Nie chodzi więc o wolne obszary celne jako obszary celne, lecz o wolne obszary celne jako obszary, do których wprowadzenie towarów nie jest objęte podatkiem VAT od przywozu.

46. W okolicznościach niniejszej sprawy różnica, do której odnosi się sąd odsyłający, wydaje mi się sztuczna. Artykuł 61 dyrektywy VAT stanowi, że przywóz towaru uznaje się za dokonany, kiedy towar przestaje podlegać którejś z procedur lub sytuacji określonych w art. 156 tej samej dyrektywy. Natomiast art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT określa, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

47. Wśród sytuacji i procedur wymienionych w art. 156 dyrektywy VAT znajdują się „1. [...] b) dostawy towarów przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub w składowie wolnoczowym”. Oznacza to, że zgodnie z art. 61 dyrektywy VAT tego rodzaju towarów nie uznaje się za zaimportowane, dopóki nie opuszczą wolnego obszaru celnego, w którym to momencie występuje zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a podatek VAT od przywozu staje się wymagalny (art. 71 ust. 1 dyrektywy VAT).

48. Zarówno z perspektywy prawa Unii, jak i prawa niemieckiego wolne obszary celne są zarazem „terytorium zewnętrznym” Unii Europejskiej, jak i „terytorium zagranicznym” dla danego kraju, w związku z czym „dostawy towarów przeznaczonych do umieszczenia w [tych obszarach]” nie stanowią przywozu i w rezultacie nie prowadzą do wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu(5).

49. Oczywiście art. 156 dyrektywy VAT dotyczy „[dostaw] towarów przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub w składowie wolnoczowym” jako czynności, które państwa członkowskie mogą określić jako zwolnione z podatku VAT. Na tej podstawie sąd odsyłający wnioskuje, że przepis ten w każdym razie zakłada istnienie przywozu, ponieważ transakcja podlegała opodatkowaniu można z tego podatku zwolnić tylko wtedy, gdy co do zasady podlega ona opodatkowaniu, z którego się ją zwalnia. Wynikałoby z tego pewna sprzeczność z § 1 ust. 2 UStG, który od samego początku wykluczałby sam możliwość zaistnienia przywozu, gdy kwalifikuje wolny obszar celny jako „terytorium zagraniczne”. W związku z powyższym Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) stawia pytanie, czy niemieckie wolne obszary celne można traktować jako wolne obszary celne w rozumieniu art. 61 i 71 dyrektywy VAT.

50. Uważam, że tak. Odwołując się do art. 156 dyrektywy VAT, artykuły 61 i 71 tej dyrektywy nie powołują się na regulacje dotyczące zwolnienia z podatku, lecz odnoszą się do przepisu, który wymienia szereg „procedur i sytuacji”. Mimo iż chodzi o procedury i sytuacje, które w art. 156 przywołuje się w kontekście ewentualnego zwolnienia z podatku, art. 61 i 71 odnoszą się do nich w zupełnie odmiennym celu (zgodnym z ich celem regulacyjnym), a mianowicie, aby określić miejsce i moment, w których uznaje się, że przywóz został dokonany i że wystąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT.

51. Dla celów art. 61 i 71 dyrektywy VAT istotne w treści art. 156 tej dyrektywy jest jedynie odniesienie do „[dostaw] towarów przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub w składowie wolnoczowym”. Ten rodzaj dostaw o szczególnym przeznaczeniu stanowi w świetle tych dwóch artykułów okoliczność, której brak skutkuje wystąpieniem zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu i jego wymagalności.

52. W związku z tym jestem zdania, że odpowiedź na pierwsze pytanie powinna być twierdząca. Wolne obszary celne, do których odnosi się UStG, to te same obszary, o których

mowa w art. 156 dyrektywy VAT i do których odsy?aj? art. 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy. W kontek?cie podatku VAT wolne obszary celne stanowi? „obszar zewn?trzny” w ?wietle prawa niemieckiego i prawa Unii, przez co nale?y rozumie?, ?e w pewnych okoliczno?ciach umieszczone w nich towary uznaje si? za zaimportowane na terytorium Unii dopiero po ich opuszczeniu i wprowadzeniu na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego.

53. Podsumowuj?c i zmieniaj?c sformu?owanie pytania, uwa?am, ?e zawarte w art. 61 akapit pierwszy i art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT odniesienie do „procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156” tej samej dyrektywy dotyczy wolnych obszarów celnych jako mo?liwych obszarów przywozu towarów na obszarze Unii.

B – *W przedmiocie pytania drugiego*

54. Odpowied? twierd?ca na poprzednie pytanie prowadzi do konieczno?ci rozpatrzenia pytania drugiego. W skrócie, s?d odsy?aj?cy pragnie uzyska? odpowied? na pytanie, czy powstanie obowi?zku uiszczenia nale?no?ci celnych na terytorium wolnego obszaru celnego poci?ga za sob? wyst?pienie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu w odniesieniu do towarów, które nie opu?ci?y tego obszaru.

55. W opinii Hessisches Finanzgericht (s?d finansowy w Hesji) dosz?o do powstania d?ugu celnego zgodnie z art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego ze wzgl?du na to, ?e w tym przypadku mia?o miejsce usuni?cie towarów spod dozoru celnego. S?d ten twierdzi jednak, ?e poniewa? do usuni?cia spod dozoru celnego dosz?o w wolnym obszarze celnym, nie mo?na mówi? o przywozie towaru, w zwi?zku z czym nie ma podstaw do ??dania zap?aty podatku VAT od przywozu.

56. Jak ju? wskaza?em, wolne obszary celne mog? stanowi? „obszar zewn?trzny” wzgl?dem Unii zarówno do celów podatku VAT, jak i do celów nale?no?ci celnych, o ile spe?nione s? warunki przewidziane w art. 166 Wspólnotowego kodeksu celnego (w m niniejszym przypadku , o ile towary nie zosta?y obj?te procedur? celn?).

57. Towary wprowadzone do wolnego obszaru celnego w Hamburgu zosta?y obj?te procedur? tranzytu zewn?trznego, w zwi?zku z czym, mimo ?e znajdowa?y si? w wolnym obszarze celnym, jak wskazuje s?d odsy?aj?cy, „nie zosta?y spe?nione przes?anki dla fikcji, i? towary niewspólnotowe w wolnym obszarze celnym traktowane s? do celów stosowania nale?no?ci celnych przywozowych jako nieznajduj?ce si? na obszarze celnym Wspólnoty”(6).

58. Zatem po wprowadzeniu na obszar celny towary b?d?ce przedmiotem post?powania mog?y by? powodem powstania d?ugu celnego. Dok?adniej rzecz ujmuj?c, by?o tak zgodnie z art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego ze wzgl?du na usuni?cie towarów spod dozoru celnego w wyniku nieuprawnionego usuni?cia plomby i powi?zanego zako?czenia procedury tranzytu(7).

59. Strony zgadzaj? si? co do tego, ?e w okoliczno?ciach niniejszej sprawy dochodzi do powstania d?ugu celnego na mocy art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego; sporna jest jedynie kwestia, czy oprócz tego mo?na równie? pobra? podatek VAT od przywozu. W zwi?zku z tym wymagalno?? pierwszej z tych d?ugów podatkowych (d?ugu celnego) nie podlega w?tpliwo?ci(8).

60. Zako?czenie procedury tranzytu, któremu podlega?y towary, powinno oznacza? zgodnie z art. 61 i 71 dyrektywy VAT, ?e zostan? uznane za przywiezione w miejscu, w którym przesta?y podlega? tej procedurze, co powinno poci?ga? za sob? wyst?pienie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT. Rodzi si? jednak pytanie, co dzieje

si? w przypadku, gdy obszar pa?stwa cz?onkowskiego, na którym towary przesta?y podlega? procedurze tranzytu, jest wolnym obszarem celnym wskazanym w art. 61 i 71 dyrektywy VAT jako obszar, który towary musz? opu?ci?, aby zosta? uznane za zaimportowane.

61. Czy w tych okoliczno?ciach, obejmuj?cych bezsporne, jak ju? wspomniano, powstanie d?ugu celnego, nie dochodzi równie? do wyst?pienia zdarzenia powoduj?cego powstanie powi?zanego obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT jako drugiego skutku podatkowego? Zasadniczo mog?oby tak by?: a) gdyby fakt, ?e towary przesta?y podlega? procedurze tranzytu, by? sam z siebie wystarczaj?cy do uznania tych towarów za zaimportowane; lub b) gdyby powstanie d?ugu celnego na mocy art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego automatycznie poci?ga?o za sob? wyst?pienie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT nawet w przypadku, gdy towarów nie uznaje si? za zaimportowane (gdy? nie utraci?y statusu towarów umieszczonych w wolnym obszarze celnym).

62. Wydaje mi si?, ?e pierwsz? z tych opcji nale?y odrzuci?, poniewa? do ró?nych procedur i sytuacji, których ustanie jest równowa?ne z przywozem towarów wcze?niej podlegaj?cych tym procedurom i sytuacjom, art. 61 i 71 dyrektywy VAT odnosz? si? jako do alternatyw, a nie zak?adaj?c ich wzajemne wykluczanie si?. Oprócz tego nast?powanie po sobie tych procedur i sytuacji jest mo?liwe. Artyku? 170 ust. 2 lit. a) Wspólnotowego kodeksu celnego wspomina na przyk?ad wprowadzenie do wolnego obszaru celnego obj?tych procedur? celn? towarów, „których wprowadzenie do wolnego obszaru celnego lub sk?adu wolnoc?owego powoduje zako?czenie tej procedury”.

63. Nale?a?oby jednak podkre?li?, ?e mo?liwo?? takiego zast?pienia jednej procedury przez drug? jest dozwolona jedynie, gdy nast?puje w wyniku prawid?owego wyga?ni?cia pierwszej z nich. W okoliczno?ciach niniejszej sprawy nieprawid?owe zako?czenie procedury tranzytu zewn?trznego uniemo?liwi?oby uzyskanie przez towar statusu towaru umieszczonego w wolnym obszarze celnym w odniesieniu do podatku VAT i w zwi?zku z tym towar ten musia?by zosta? uznany za zaimportowany. Zaakceptowanie tego podej?cia oznacza?oby jednak wypaczenie charakteru podatku VAT, który z podatku od konsumpcji przekszta?ci?by si? w ?rodek represji skierowany przeciwko dzia?aniom niezgodnym z prawem(9).

64. To samo kryterium (które dotyczy charakteru i celu podatku VAT) wyklucza równie? – wed?ug mnie – drug? z wcze?niej wymienionych mo?liwo?ci, która automatycznie wi?za?aby z pojawieniem si? obowi?zku uiszczenia nale?no?ci celnych wyst?pienie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT na podstawie dos?ownej interpretacji art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT(10).

65. Jak mia?em okazj? wskaza? w opinii w sprawach po??czonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig(11), zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u „podatek VAT w przywozie i nale?no?ci celne wykazuj? porównywalne cechy zasadnicze, jako ?e zobowi?zania ich dotycz?ce powstaj? w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejno?ci do obrotu gospodarczego w pa?stwach cz?onkowskich”, a paralelizm „ten znajduje zreszt? potwierdzenie w fakcie, ?e art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala pa?stwom cz?onkowskim na powi?zanie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT w przywozie i jego wymagalno?ci ze zdarzeniem powoduj?cym powstanie obowi?zku uiszczenia nale?no?ci celnych i ich wymagalno?ci?”(12).

66. W tej opinii(13) zwraca?em jednak uwag? na to, ?e „porównywalne nie oznacza identyczne, z którego to powodu Trybuna? uznaje, ?e powstanie d?ugu celnego oraz zobowi?zania do zap?aty podatku VAT powinny by? badane w sposób odr?bny. Nie mo?e by? inaczej, je?eli uwzgl?dni si? ró?nice w charakterze jednego i drugiego, tym wi?ksze, gdy d?ug celny nie powsta? w rzeczywisto?ci jako wynik wprowadzenia na obszar celny towarów w ramach

zwykłej procedury, lecz z tytułu niewykonania określonych warunków i obowiązków”.

67. Tym, co determinuje wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu, jest to, czy towary mogły zostać wprowadzone do obrotu gospodarczego na obszarze Unii, stając się tym samym przedmiotem konsumpcji. W wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r. w sprawach połączonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig Trybunał potwierdził to w następujący sposób: „do dążu celnego może dodatkowo dojść naliczenie podatku VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania dążu celnego można przypuszczać, że towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, to jest zdarzenia powodującego powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT”(14).

68. Oczywiście, jak wskazywałem w opinii w sprawach połączonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig(15), jednym z przypadków, w których można by zasadnie zastosować takie domniemanie, byłby „[przypadek przewidziany] w art. 202 ust. 1 lit. a) [Wspólnotowego kodeksu celnego] (nielegalnego wprowadzenia na obszar celny towaru podlegającego naliczaniu przywozowym) lub w art. 203 ust. 1 [Wspólnotowego kodeksu celnego] (usunięcia spod dozoru celnego)”(16), czyli przypadek, który – przyjmując hipotezę drugą – jest przedmiotem niniejszej opinii.

69. Nie jest to jednak domniemanie niewzruszalne, lecz dopuszcza dowód przeciwny (iuris tantum) i w związku z tym może zostać obalone w przypadku faktów potwierdzonych w drodze sądowej. Mówiąc dokładniej, gdyby towary nie przebywały w wolnym obszarze celnym i możliwe byłoby, że zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego, takie wprowadzenie do obrotu można by zakwestionować po ustaleniu, że towary znalazły się w takim wolnym obszarze celnym bez objęcia ich innymi transakcjami i zostały wywiezione do państwa członkowskiego, z którego miałyby być ponownie wywiezione.

70. Wydaje się, że tak stało się w tym przypadku. Według sądu odsyłającego usunięcie plomby nastąpiło w momencie rozładunku towaru w wolnym obszarze celnym w Hamburgu w dniu 11 czerwca 2009 r. W dniu 15 czerwca towar został umieszczony w kontenerze i załadowany na statek, który opuścił port wolnocłowy w Hamburgu następnego dnia(17). W opinii Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) „nie występuje jednak wprowadzenie do obrotu gospodarczego w państwie członkowskim, do którego terytorium należy wolny obszar celny. Po usunięciu go spod dozoru celnego towar pozostał początkowo w wolnym obszarze celnym” i przez cały ten okres „nie został tam ani przekazany do zwolnionego od podatku obrotu, ani też nie został tam zużyty lub użyty, co zgodnie z § 1 ust. 3 UStG, stosownie do okoliczności, można byłoby traktować tak samo jak transakcje krajowe”(18).

71. Chociaż umieszczenie towaru w wolnym obszarze celnym teoretycznie mogłoby być nieistotne w kontekście odniesienia do art. 156 zawartego w art. 61 i 71 dyrektywy VAT, wydaje się, że nie podlega wątpliwości, że w tych wyjątkowych okolicznościach towar nie mógł zostać użyty lub zużyty na obszarze Unii.

72. Teoretycznie nieistotność art. 156 dyrektywy VAT oznaczałaby, że w świetle art. 61 i 71 tej dyrektywy przedmiotowy towar należałoby uznać za zaimportowany po zakończeniu procedury tranzytu. W tym przypadku zastosowanie miałoby art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT(19). Rozumiem jednak, że mogłoby być tak jedynie w przypadku, gdyby przywóz pociągał za sobą dostarczenie towaru w obrocie gospodarczym Unii, co zazwyczaj jest regułą. Kiedy jednak na podstawie jednoznacznej oceny sądowej można stwierdzić poza wszelką wątpliwość, że dostarczenie do tego obrotu gospodarczego nie byłoby możliwe, taki „przywóz” jest czynnością prawną, która nie powoduje powstania obowiązku uiszczenia podatku VAT.

73. W związku z tym, moim zdaniem, art. 61 i 71 dyrektywy VAT należy interpretować w taki sposób, że powstanie dęgu celnego na mocy art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego ze względu na usunięcie spod dozoru celnego towaru umieszczonego w wolnym obszarze celnym pocięga za sobą występienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu i jego wymagalność, jeżeli można zasadnie uznać, że towary zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii, co powinien ustalić krajowy organ śdowy.

C – W przedmiocie pytania trzeciego

74. Jak stwierdza Komisja(20), pytanie trzecie śdu odsyęającego opiera się na założeniu, że możliwe jest jednocześnie zastosowanie art. 203 i 204 Wspólnotowego kodeksu celnego.

75. Hessisches Finanzgericht (śd finansowy w Hesji) stara się ustalić, czy wraz z powstaniem dęgu celnego na mocy art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego w wyniku usunięcia towaru spod dozoru celnego w wolnym obszarze celnym może również dojść do powstania dęgu z tytułu podatku VAT ze względu na to, że zgodnie z art. 204 ust. 1 lit. a) Wspólnotowego kodeksu celnego nie speńniono obowiązku zakończenia procedury tranzytu w urzędzie celnym poświadczonym na terenie kraju.

76. Myślę, że odpowiedzi na to pytanie udziela utrwalone orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości: „wynika z tego, że przepis ten [art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego] znajduje zastosowanie wyęcznie w przypadkach, które nie są objęte art. 203 [Wspólnotowego kodeksu celnego]”(21).

77. W związku z tym, jeżeli w opinii śdu odsyęającego przypadek rozpatrywany w ramach postępowania gównego odpowiada sytuacji określonej w art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego, nie ma możliwości jednocześnie zastosowania art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego, aby w ten sposób doprowadzić do powstania skutku (zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT), który w okolicznościach niniejszej sprawy nie wynika z pierwszego z tych artykułów.

78. Odpowiedź, którą sugeruję udzielić, nie może być inna niż ta, że skoro doszło do powstania dęgu celnego na podstawie art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego i ze względu na okoliczności niniejszej sprawy wykluczono powstanie dęgu z tytułu podatku VAT, nie można zastosować art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego wyęcznie w tym celu, aby uzasadnić występienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie tego podatku.

VI – Wnioski

79. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne odpowiedział w następujący sposób:

„1. Artykuł 61 akapit pierwszy i artykuł 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą 2007/75/WE, należy interpretować w następujący sposób:

a) odniesienie do „procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156” tej dyrektywy dotyczy wolnych obszarów celnych jako możliwych obszarów przywozu towarów na obszarze Unii;

b) powstanie dęgu celnego na mocy art. 203 ust. 1 Wspólnotowego kodeksu celnego ze względu na usunięcie spod dozoru celnego towaru umieszczonego w wolnym obszarze celnym pocięga za sobą występienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od przywozu i jego wymagalność, jeżeli można zasadnie uznać, że towary zostały

wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii, co powinien ustalić krajowy organ śledczy.

2. W przypadku powstania dążu celnego na mocy art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego i wykluczenia wymagalności podatku VAT ze względu na okoliczności sprawy nie można zastosować art. 204 Wspólnotowego kodeksu celnego, aby uzasadnić wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie tego podatku.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), zmienione rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 1); zwane dalej „Wspólnotowym kodeksem celnym”.

3 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmieniona dyrektywą 2007/75/WE (Dz.U. 2007, L 346, s. 13); zwana dalej „dyrektywą VAT”.

4 Ustawa z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl 2005 I, s. 386); zwana dalej „UStG”.

5 Podkreślam, że chodzi mi o wolne obszary celne jeżeli z perspektywy stosowania art. 61 i 71 w związku z art. 156 dyrektywy VAT. Zasadniczo, a także w odniesieniu do podatku VAT „skład celny znajduje się »na terytorium kraju«, jeżeli jest położony na terytorium państwa członkowskiego” [wyrok z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692), pkt 59]. W kontekście przedmiotowego postępowania ewentualny *zagraniczny charakter* wolnych obszarów celnych to właściwość przewidywalna jedynie na podstawie określonych działań prawnych zrealizowanych w nich lub w związku z nimi.

6 Postanowienie odsyłające, s. 15 w wersji oryginalnej.

7 W wyroku z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433), pkt 53, stwierdza się, że „czas i miejsce, w którym towar przestaje być obiektem procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, to zawsze czas i miejsce, w których doszło do pierwszej nieprawidłowości możliwej do uznania za usunięcie spod dozoru celnego” [tęmaczenie nieoficjalne].

8– Towary, które początkowo znajdują się w sytuacji pozwalającej na ich uznanie za towary niezaimportowane (procedura tranzytu), uzyskują – bez naruszania ciągłości – inny status, który zgodnie z dyrektywą VAT również zezwala na taką ich kwalifikację (umieszczenie w wolnym obszarze celnym). Nieprawidłowe przejście między tymi dwoma sytuacjami było różnym pierwszym skutkiem, a mianowicie powstaniem obowiązku uiszczenia dążu celnego.

9 Takiego sankcyjnego charakteru nie można nawet przypisać dążowi celnemu, który powstał w wyniku nieprawidłowego zakończenia procedury tranzytu. Zgodnie z wyrokiem z dnia 6 września 2012 r. w sprawie Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559) pkt 43, „powstanie dążu celnego nie ma [...] charakteru sankcji, powinno być natomiast uważane za konsekwencję braku spełnienia warunków wymaganych celem uzyskania korzyści wynikających z zastosowania procedury uszlachetniania czynnego w ramach systemu zawieszki. Procedura ta oznacza bowiem przyznanie warunkowej korzyści, która nie może zostać udzielona, jeżeli nie zostaną spełnione związane z nią warunki, co prowadzi do braku możliwości zastosowania zawieszenia i w konsekwencji uzasadnia nałożenie należności celnych”.

10 Zgodnie z tym przepisem „gdy importowane towary podlegają należnościom celnym [...], zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się

wymagalny z chwil? zaistnienia zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego i zaistnienia wymagalno?ci” nale?no?ci celnych.

11 Sprawy po??czone C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:1, pkt 90.

12 Odnosi?em si? wtedy do wyroku z dnia 11 lipca 2013 r. w sprawie Harry Winston (C?273/12, EU:C:2013:466), pkt 41, wraz z cytata?mi z wyroków w sprawach Witzemanna (C?343/89, EU:C:1999:445), pkt 18, i Dansk Transport og Logistik (C?230/08, EU:C:2010:231), pkt 90 i 91.

13 Opinia w sprawach po??czonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:1), pkt 91.

14 Sprawy po??czone C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:405, pkt 65. W tym punkcie wyrok odnosi si? do pkt 97 mojej opinii w sprawach po??czonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:1), w którym zwraca?em uwag? na to, ?e „[w] sytuacji, gdy d?ug powsta?y na mocy art. 202–205 [Wspólnotowego kodeksu celnego] dotyczy towarów, które zosta?y ju? ponownie wywiezione, okoliczno?? opuszczenia obszaru Unii nie wp?ywa na obowi?zek zap?aty nale?no?ci celnych. Do d?ugu celnego mo?e dodatkowo doj?? wymagalno?? podatku VAT, je?eli w przypadku niezgodnego z prawem dzia?ania prowadz?cego do powstania d?ugu celnego mo?na by uzna?, i? towar zosta? wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii i z tego wzgl?du móg? by? przedmiotem konsumpcji, tj. zdarzenia podlegaj?cego podatkowi VAT”.

15 Sprawy po??czone C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:1, pkt 97.

16 Sprawy po??czone C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:1, pkt 98. Wyró?nienie kursyw? dodane.

17 Postanowienie odsy?aj?ce, s. 4 w wersji oryginalnej.

18 Postanowienie odsy?aj?ce, s. 17 w wersji oryginalnej.

19 Zgodnie z tym akapitem „[w] przypadku jednak gdy importowane towary podlegaj? nale?no?ciom celnym [...], zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny z chwil? zaistnienia zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego i zaistnienia wymagalno?ci” nale?no?ci celnych.

20 Punkt 82 uwag na pi?mie.

21 Przyk?ad z wyroku z dnia 12 lutego 2004 r. w sprawie Hamann International (C?337/01, EU:C:2004:90), pkt 29.