

62018CC0026

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY

przedstawiona w dniu 27 lutego 2019 r. (1)

Sprawa C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

przeciwko

Hauptzollamt Frankfurt am Main

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

Pytanie prejudycjalne – Dług celny – Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Wspólny systemu podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zakres zastosowania – Pojęcie importu – Wymóg wprowadzenia towaru do obrotu w Unii – Domniemanie

1.

W wyrokach wydanych w sprawach Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (2) oraz Wallenborn Transports (3) Trybuna Sprawiedliwości udzieliła odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione mu przez Finanzgericht Hamburg i Hessisches Finanzgericht (sądy finansowe w Hamburgu i Hesji, Niemcy) dotyczące możliwości jednoczesnego rozliczenia VAT z tytułu importu i długu celnego, jeżeli w przypadku danej transakcji nie zostały spełnione przesłanki wskazane w przepisach celnych.

2.

W opinii przedstawionej w pierwszej z tych dwóch spraw (4) podkreśliłem, że nie jest to możliwość tak automatyczna, jak mogłaby być wywnioskowana na podstawie wstępnej lektury wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie X (5). Stwierdziłem, że powstanie długu celnego nie musi koniecznie wiązać się z powstaniem VAT należnego z tytułu importu. Trybuna Sprawiedliwości przyjął też w dwóch przywołanych wyrokach.

3.

Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) przedstawił nowe pytanie prejudycjalne w przedmiocie dwoistości tych rozliczeń. A dokładniej, uważa on, że dostrzegł w tych dwóch wyrokach pewną sprzeczność w odniesieniu do przesłanek wymaganych przez Trybuna Sprawiedliwości dla ustalenia, czy towar został wprowadzony do obrotu w Unii. To właśnie jest kluczowy element pozwalający rozstrzygnąć, czy ma miejsce faktyczne powstanie długu celnego i długu z tytułu VAT.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Wspólnotowy kodeks celny (6)

4.

Zgodnie z art. 202:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a)

nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym, lub

b)

nielegalnego wprowadzenia na pozostałą część obszaru celnego Wspólnoty towaru podlegającego należnościom przywozowym i znajdujący się w wolnym obszarze celnym lub składowym.

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.

[...]”.

5.

Treść art. 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.

[...]”.

6.

Artykuł 204 wskazuje:

„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, który 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 później 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.

[...].

2. Dyrektywa 2006/112/WE (7)

7.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 lit. d) opodatkowaniu VAT podlega „import towarów”.

8.

Artykuł 30 stanowi:

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

Poza czynnościami, o których mowa w akapicie pierwszym, za import towarów uznaje się wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów znajdujących się w swobodnym obrocie pochodzących z terytorium trzeciego stanowiącego część terytorium celnego Wspólnoty”.

9.

Zgodnie z art. 60:

„Miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty”.

10.

Artykuł 61 stanowi:

„W drodze odstąpienia od art. 60, w przypadku gdy towary, które nie znajdują się w swobodnym obrocie, zostają objęte z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego, miejscem importu takich towarów jest państwo członkowskie, na terytorium którego towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

Podobnie, w przypadku gdy towary znajdującej się w swobodnym obrocie zostają objęte z chwilą

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”.

11.

Stosownie do art. 71:

„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”.

12.

Zgodnie z tre?ci? art. 156 ust. 1 lit. a) pa?stwa cz?onkowskie mog? wy??czy?, mi?dzy innymi, „dostawy towarów przeznaczonych do zg?oszenia organom celnym i, w stosownym przypadku, umieszczenia w miejscu tymczasowego sk?adowania”.

B. Prawo krajowe. Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym) (8)

13.

Stosownie do § 1:

„(1) Opodatkowaniu podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

1. dostawy i inne ?wiadczenia dokonywane odp?atnie na terytorium Niemiec przez przedsi?biorstwo w ramach jego dzia?alno?ci.

[...]

4. import towarów do Niemiec [...] (podatek obrotowy z tytu?u importu);

[...]”.

14.

Zgodnie z § 13 tre?? § 21 ust. 2 UStG ma zastosowanie do podatku obrotowego z tytu?u importu.

15.

Tre?? § 21 ust. 2 stanowi:

„[p]rzepisy celne stosuje si? odpowiednio do podatku obrotowego z tytu?u importu [...]”.

II. Okolicznoci faktyczne i pytanie prejudycjalne

16.

Pismem z dnia 23 pa?dziernika 2008 r. urz?d celny w porcie lotniczym w Atenach poinformowa? Hauptzollamt Frankfurt am Main (g?ówny urz?d celny we Frankfurcie nad Menem; zwany dalej „urz?dem celnym”), ?e w styczniu 2008 r. zaistnia?y w przypadku 18 przesy?ek nadanych przez Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (zwany dalej „FedEx”) nieprawid?owo?ci w ramach procedury tranzytu wspólnotowego drog? lotnicz?. Dochodzenie wykaza?o, ?e chodzi?o o towary pochodz?ce z Izraela, Meksyku i Stanów Zjednoczonych przeznaczone dla odbiorców w Grecji.

17.

Urz?d celny wyda? w dniach 30 listopada i 1 grudnia 2010 r. ??cznie pi?? decyzji skierowanych do FedEx, w których za??da?, w szczeg?lno?ci, zap?aty VAT z tytu?u importu od wspomnianych przesy?ek.

18.

Zdaniem urz?du celnego,

—

w przypadku 14 przesy?ek dokonano naruszenia art. 40 WKC (przedstawienie organom celnym) i tym samym towary zosta?y wprowadzone na obszar celny Unii nielegalnie, skutkuj?c powstaniem d?ugu celnego (art. 202 WKC). W odniesieniu do VAT z tytu?u importu urz?d celny powo?a? si? na § 21 ust. 2 UStG;

—

pozosta?e 4 przesy?ki zosta?y usuni?te ze sk?adu bez zezwolenia, wskutek czego zgodnie z art. 203 WKC powsta? d?ug celny.

19.

FedEx zap?aci? VAT z tytu?u importu wynikaj?cy z otrzymanych decyzji. Jednak?e w listopadzie 2011 r. z?o?y? wniosek o jego zwrot podnosz?c, w szczeg?lno?ci, ?e jego podwójne pobranie by?o sprzeczne z prawem Unii.

20.

Urz?d celny oddali? wniosek o zwrot VAT. Oddalona zosta?a równie? wi?kszo?? roszcze? FedEx, który wniós? skarg? do Hessisches Finanzgericht (s?du finansowego w Hesji).

21.

Zdaniem tego s?du sp?r dotyczy towarów, które przyby?y do Unii w pierwszej kolejno?ci drog? powietrzn? na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, a nast?pnie zosta?y przetransportowane z tego samego portu lotniczego innym samolotem do Grecji. Nale?y wyja?ni?, czy powstaje w

Niemczech obowiązek zapłaty VAT z tytułu importu, jeżeli wprowadzenie towarów na terytorium Unii zostało dokonane z naruszeniem przepisów celnych lub jeżeli wprowadzenie takie naruszenie nie miało miejsca, lecz ich późniejszy transport do Grecji został dokonany z pominięciem procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego.

22.

W związku z powyższym Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji) przedstawił następujące pytania prejudycjalne:

„Pytanie pierwsze:

Czy import w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy Rady 2006/112 [...] wymaga, aby towar wprowadzony na terytorium Unii wszedł do obrotu w Unii, czy wystarczy samo ryzyko, że wprowadzony towar wejdzie do obrotu w Unii?

Jeżeli import wymaga wejścia towaru do obrotu w Unii:

Pytanie drugie:

Czy wejście towaru wprowadzonego na terytorium Unii do obrotu w Unii ma miejsce już wtedy, gdy towar z naruszeniem przepisów prawa celnego nie zostaje objęty sytuacją, o której mowa w art. 61 ust. 1 dyrektywy lub, mimo że początkowo został objęty taką sytuacją, przestał jednak później podlegać tej sytuacji z powodu postępowania sprzecznego z prawem celnym, bądź w przypadku postępowania sprzecznego z prawem celnym wejście do obrotu w Unii wymaga, aby można było przyjąć, że wskutek tego postępowania sprzecznego z prawem celnym towar wszedł do obrotu w Unii na obszarze podatkowym państwa członkowskiego, w którym takie niezgodne z prawem postępowanie miało miejsce, i mógł podlegać konsumpcji lub użyciu?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości i stanowiska stron

23.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału Sprawiedliwości w dniu 16 stycznia 2018 r.

24.

Uwagi na piśmie złożyły FedEx, rząd grecki oraz Komisja. Wszyscy oni, a także pełnomocnik urzędu celnego, wzięli udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 5 grudnia 2018 r.

25.

FedEx podnosi, że po dostarczeniu do Aten towary zostały wprowadzone do obrotu i przeznaczone do konsumpcji, a także naliczono grecki VAT z tytułu importu. Jego zdaniem z wyroku w sprawie Wallenborn Transports wynika, iż aby obok dżugu celnego pobrać należy VAT, nie wystarczy zwykłe ryzyko, że wskutek bezprawnego zachowania, które doprowadziło do powstania dżugu celnego, towary mogły zostać wprowadzone do obrotu w Unii, ponieważ do sądu krajowego należy ustalenie, że wprowadzenie to nie miało miejsca.

26.

Zdaniem FedEx w przypadku powstania dżugu celnego na podstawie art. 202 ust. 1 lub art. 203 ust. 1 WKC należy jeszcze zbadać, czy ma miejsce import w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d)

dyrektywy 2006/112. Nie wystarczy, że towar został przywieziony do Unii, bowiem musi on jeszcze zostać wprowadzony do obrotu lub musi on przestać podlegać jednej z procedur przewidzianych w art. 61 i art. 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy.

27.

W rezultacie, zdaniem FedEx, na przedstawione pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że import zakłada, iż towar przybywający na terytorium Unii zostaje wprowadzony do obrotu w Unii, oraz że w przypadku naruszenia przepisów celnych można domniemywać, iż towar został wprowadzony do obrotu na obszarze podatkowym tego państwa członkowskiego, w którym dokonano naruszenia.

28.

Urząd celny utrzymuje, że wprowadzenie towarów do obrotu w Unii nastąpiło w Niemczech, ponieważ w tym państwie członkowskim dokonano naruszenia przepisów celnych. Zatem VAT byłby należny w Niemczech, a nie w Grecji.

29.

Rząd grecki proponuje, aby udzielić odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, że import zostaje dokonany nie tylko poprzez wprowadzenie towaru do obrotu w Unii, lecz również wówczas, gdy występuje ryzyko dokonania tego wprowadzenia. Nie ma zatem potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

30.

Komisja wskazuje, iż towary będące przedmiotem postępowania zostały wprowadzone do obrotu w Unii prawdopodobnie w Grecji, co oznacza, że powstał VAT należny z tytułu importu. Wątpliwość dotyczy jedynie miejsca i daty powstania VAT należnego z tytułu importu.

31.

Komisja dodaje, że urząd celny powstał w Niemczech albo dlatego, że towary zostały tam przywiezione niezgodnie z prawem, albo dlatego, że w tym państwie członkowskim towary zostały usunięte spod dozoru celnego. Każda z tych dwóch okoliczności prowadziaby do powstania VAT należnego z tytułu importu, aczkolwiek jedynie wówczas, gdyby można było przyjąć, że towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii, nie wystarczy bowiem w tym celu jedynie ryzyko dokonania tego wprowadzenia.

32.

W odniesieniu do pytania drugiego Komisja wskazuje, że to sąd odsyłający powinien zbadać, czy uzasadnione jest przyjęcie domniemania, że naruszenie przepisów celnych spowodowało powstanie, oprócz urzędu celnego, VAT należnego z tytułu importu wskutek wprowadzenia towarów do obrotu w Unii.

33.

Zdaniem Komisji, jeżeli sąd odsyłający potwierdzi, że towary opuściły Niemcy do innego państwa członkowskiego, w którym zostały dostarczone adresatom, należy uznać, że zostały wprowadzone do obrotu w Unii. Jeżeli znalazły się one w Niemczech wskutek naruszenia przepisów celnych, w tym państwie członkowskim powstał VAT należny z tytułu importu. Komisja uważa jednak, iż ta okoliczność nie zmienia faktu, że VAT powinien być uiszczony tylko

jeden raz, a jego koszt musi ponieść ostateczny konsument, co zostało zapewnione w różnych hipotezach przedstawionych przez niego w odniesieniu do tego przypadku.

34.

Komisja proponuje zatem, aby odpowiedź na pytanie drugie brzmiała w ten sposób, że wprowadzenie towaru do obrotu w Unii może nastąpić w miejscu i w chwili, kiedy towar nie został objęty żadną procedurą celną lub przestał być nim objęty.

IV. Analiza

A. W przedmiocie (człowiek) dopuszczalności

35.

Sąd odsyłający opiera się na wyroku dyrektywy 2006/112, zgodnie z którą „import towarów” podlegający VAT ma miejsce, jeżeli towar został wprowadzony na terytorium Unii bez objęcia go żadną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 61 ust. 1 dyrektywy, lub jeżeli podlega im wcześniej, lecz przestał podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

36.

Jednakże sąd odsyłający dodaje, że biorąc pod uwagę cel VAT, a przede wszystkim niektóre uwagi Trybunału Sprawiedliwości zawarte w niedawnych wyrokach (9), należy wątpić, czy wprowadzenie towaru na tych warunkach można rozumieć jako „import”. W tym celu może być konieczne, aby towar został rzeczywiście wprowadzony do obrotu w Unii, zatem nie wystarczy zwykłe ryzyko takiego wprowadzenia.

37.

Zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym zagadnieniem spornym w postępowaniu głównym jest to, czy towary, które zostały sprowadzone do Unii drogą lotniczą na terytorium Republiki Federalnej Niemiec w tym celu, aby – bez opuszczania portu lotniczego we Frankfurcie nad Menem – zostały następnie przewiezione w ten sam sposób do Grecji, podlegają VAT z tytułu importu, jeżeli zachodzą dwie następujące okoliczności:

–

naruszone zostały w Niemczech przepisy celne lub

–

towary zostały przewiezione do Grecji z pominięciem procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego przewidzianej przez przepisy celne (10).

38.

Na tej podstawie sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie: a) czy chwila i miejsce, w których powstaje VAT należy z tytułu importu, są uzależnione od wprowadzenia towarów do obrotu w Unii oraz b) czy wystarczające jest jedynie ryzyko, że takie wprowadzenie mogło mieć miejsce.

39.

Jednakże Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy w Hesji, Niemcy) stwierdza w postanowieniu odsyłającym, że towary te nigdy nie zostały wprowadzone do niemieckiego obszaru

podatkowego, lecz zostały przewiezione do Aten, gdzie zostały wprowadzone do obrotu w Unii (11).

40.

Jeżeli okoliczności faktyczne sporu tak się przedstawiają, pierwsze z pytań prejudycjalnych należy uznać za hipotetyczne, a zatem niedopuszczalne (12). Jeżeli bowiem zostało to wykazane w postępowaniu i przyznane przez sąd odsyłający, że towary nie zostały wprowadzone do obrotu w Unii w Niemczech, lecz w Grecji, gdzie zostały dostarczone konsumentom, nie ma potrzeby zwracania się o wyjaśnienie, czy „wystarczy samo ryzyko, że wprowadzony [na terytorium Unii] towar wejdzie do obrotu w Unii”.

41.

W okolicznościach faktycznych opisanych w postanowieniu odsyłającym, nie istniało, powtarzam, ryzyko, że towary zostaną wprowadzone do obrotu w Unii za pośrednictwem Niemiec. Co więcej, należy uznać za całkowicie pewne, że to Grecja była tym państwem, gdzie miało miejsce to wprowadzenie i przeznaczenie ich do konsumpcji. Jeżeli tak jest, nie wydaje mi się konieczne odwoływanie się do domniemania, skoro okoliczności ta została już uznana za udowodnioną i nie ma potrzeby przypuszczać, że ryzyko się urzeczywistni.

42.

Nie należy zatem dopuścić abstrakcyjnego pytania w przedmiocie „sam[ego] ryzyk[a], że wprowadzony [na terytorium Unii] towar wejdzie do obrotu w Unii”, jeżeli w kontekście postępowania głównego oraz biorąc pod uwagę stan faktyczny, który sąd odsyłający uznał za udowodniony, nie chodzi, powtarzam, o ryzyko, lecz o stwierdzone wprowadzenie do obrotu w Unii.

43.

Pierwsze z pytań przedstawionych przez sąd odsyłający dotyczy zatem kwestii wyjątkowo hipotetycznej.

44.

W każdym razie, jeżeli Trybuna Sprawiedliwości nie podzieli mojego stanowiska, dokonam analizy co do istoty pytania pierwszego, badając, w odpowiedzi na pytanie drugie, w jakim zakresie i pod jakimi warunkami samo naruszenie przepisów celnych może prowadzić do powstania domniemania, że towar został wprowadzony do obrotu w Unii.

B. W przedmiocie istoty sprawy

45.

Jak już wskazałem w opinii przedstawionej w sprawie Wallenborn Transports (13), „[t]ym, 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”.

46.

Przypominam wówczas, iż potwierdził to Trybuna Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Eurogate Distribution, wskazując, że do skutku celnego powstałego wskutek naruszenia przepisów celnych „może dodatkowo dojść należność podatku VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym

niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania długi celny można przypuszczać, że towar został wprowadzony do obrotu w Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, to jest zdarzenia powodującego powstanie obowiązku zapłaty podatku VAT” (14).

47.

Trybuna Sprawiedliwości zastosowała te same zasady, wydając wyrok w sprawie Wallenborn Transports (15).

48.

W obu przypadkach Trybuna Sprawiedliwości stwierdziła, iż w żadnej „w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania [które doprowadziło] do powstania długi celny” – to jest w odniesieniu do konkretnego naruszenia przepisów celnych będącego przedmiotem danego postępowania i stanu faktycznego tego postępowania – nie można uznać, że sporne towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii:

—

w sprawie Eurogate Distribution z tego względu, iż pomimo niewykonania obowiązku polegającego na wpisaniu we właściwym terminie do ewidencji towarowej, że towary przestały być objęte procedurą składu celny, zostało udowodnione, iż towary były objęte procedurą składu celny do chwili ich powrotnego wywozu, „i nie zostało zakwestionowane, że nie istniało jakiejkolwiek ryzyko ich wprowadzenia do obiegu gospodarczego Unii” (16);

—

w sprawie Wallenborn Transports z tego względu, iż chociaż towary zostały usunięte spod dozoru celny w wolnym obszarze celny i nie znajdowały się już w wolnym obszarze celny, sąd odsyłający uznał za udowodnione, że zanim towary opuściły wolny obszar celny z ostatecznym przeznaczeniem w państwie trzecim, „nie [nastąpiło] jednak wprowadzenie do obrotu gospodarczego w państwie członkowskim, do którego terytorium należał wolny obszar celny [ponieważ] po usunięciu go spod dozoru celny towar pozostał początkowo w wolnym obszarze celny [...] i przez cały ten okres [...] nie został tam ani przekazany do zwolnionego od podatku obrotu ani też nie został tam zużyty lub użyty” (17).

49.

Oczywiście, Trybuna Sprawiedliwości w sprawie Eurogate Distribution odniósł się do ryzyka, że sporne towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii (18).

50.

Sąd odsyłający wydaje się interpretować to odniesienie w ten sposób, że czynnikiem decydującym dla ustalenia, czy miało miejsce import, jest stwierdzenie istnienia tego ryzyka. A ponieważ w sprawie Wallenborn Transports stwierdzono, iż decydujące znaczenie ma ustalenie, że towary nie zostały wprowadzone do obrotu (19), sąd odsyłający wskazuje pewną sprzeczność, która prowadzi do pytania, czy za wystarczające dla powstania VAT należy uznać zwykłe ryzyko wprowadzenia do obrotu w Unii.

51.

Uwaga na lekturę obu przywołanych wyroków pozwala wykluczyć jakkolwiek sprzeczność

pomiędzy nimi.

52.

Zasadniczo VAT z tytułu importu staje się należny zawsze z chwili wprowadzenia towarów do obrotu w Unii. W tym znaczeniu odpowiedź na pierwsze z pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd odsyłający nie budzi wątpliwości: „Import w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) i art. 30 dyrektywy [VAT] wymaga, aby towar wprowadzony na terytorium Unii wszedł do obrotu w Unii”. Nie wystarczy natomiast „samo ryzyko, że wprowadzony towar wejdzie do obrotu w Unii”.

53.

Jednakże wprowadzenie towaru do obrotu w Unii może być: a) stwierdzone jako fakt, który rzeczywiście miał miejsce (wprowadzenie fizyczne), lub b) jedynie domniemane. Do tego ostatniego dyrektywa 2006/112 odwołuje się w przypadku szeregu okoliczności (np. kiedy nie były przestrzegane przepisy celne).

54.

W rzeczywistości istnieje w tej dziedzinie szereg następujących po sobie kolejno domniemań prawnych:

—

Pierwsze z nich polega na przyjęciu, że każdy z towarów wprowadzonych na terytorium państwa członkowskiego z państwa trzeciego jest przeznaczony do konsumpcji, a zatem ma być wprowadzony do obrotu w Unii. Domniemanie to można obalić, jeżeli towary zostaną objęte określonymi procedurami przewidzianymi w przepisach celnych, jak np. tranzyt zewnętrzny lub składowanie celne.

—

Objęcie tymi procedurami prowadzi do drugiego domniemania: w takim przypadku zakłada się (domniemywa), że pomimo fizycznej obecności na terytorium państwa członkowskiego towary nie zostały przywiezione do Unii, a zatem nie mogą być wprowadzone do obrotu w Unii.

—

Trzecie domniemanie zachodzi w chwili, kiedy drugie z nich zostaje obalone ze względu na naruszenie przepisów celnych będących jego podstawą. W tym przypadku można stwierdzić, iż ponownie zaczyna obowiązywać pierwotne domniemanie (to jest, że towary, które zostały przywiezione na terytorium Unii, mają zostać wprowadzone do obrotu w Unii) i koło się zamyka.

55.

Innymi słowy, wyroki w sprawach Wallenborn Transports i Eurogate Distribution stanowią wątpliwie, iż: „do dążenia do celu celnego może dodatkowo dojść zobowiązanie w zakresie VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania dążenia celnego można przypuszcza, że towar został wprowadzony do obrotu Unii i z tego względu mógł być przedmiotem konsumpcji, to jest zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania w zakresie VAT” (20).

56.

Jeżeli można obalić zarówno pierwsze domniemanie (wprowadzenie do obrotu w Unii towarów przywiezionych z państwa trzeciego), jak i drugie (niewprowadzenie do tego obrotu towarów podlegających określonej procedurze), może to również mieć miejsce w przypadku trzeciego domniemania (wprowadzenia do obrotu towarów, w odniesieniu do których naruszono przepisy celne umożliwiające zastosowanie drugiego domniemania). Żadne z tych trzech domniemań nie jest niewzruszalne (*iuris et de iure*), bowiem każde z nich dopuszcza dowód przeciwny (*iuris tantum*).

57.

W sprawach *Wallenborn Transports* i *Eurogate Distribution* to właśnie miało miejsce: domniemanie, że towary zostały wprowadzone do obrotu wskutek naruszenia przepisów celnych (trzecie domniemanie), zostało obalone w wyniku udowodnienia, że pomimo tego naruszenia towary nie zostały wprowadzone do obrotu:

—

w sprawie *Eurogate Distribution* z tego względu, iż pomimo naruszenia obowiązku dokonania wpisu w ewidencji udowodniono, że towary były objęte procedurą składu celnego do dnia ich powrotnego wywozu (21);

—

w sprawie *Wallenborn Transports* z tego względu, iż aczkolwiek towar został usunięty spod dozoru celnego, zostało udowodnione, że pozostawał on w wolnym obszarze celnym i nie został wprowadzony do obrotu ani zużyty lub użyty (22).

58.

W wyroku w sprawie *Eurogate Distribution* stwierdzono w istocie, iż „towary były objęte procedurą składu celnego do dnia ich powrotnego wywozu i nie zostały zakwestionowane, że nie istniało jakiejkolwiek ryzyko ich wprowadzenia do obiegu gospodarczego Unii [obrotu w Unii]” (23). Jak już wskazałem, wydaje się, że to ostatnie zdanie wzbudziło wątpliwości sędu odsyłającego, który interpretuje je w ten sposób, iż powoływanie się na istnienie tego ryzyka jest wystarczające dla przyjęcia, że z pewnością doszło do wprowadzenia towarów do obrotu w Unii.

59.

Według mnie zdanie to należy rozumieć w ten sposób, iż z naruszenia przepisów celnych dokonanego po objęciu spornych towarów procedurą składu celnego nie należy, w okolicznościach danej sprawy, wyciągać wniosku, że towary te zostały wprowadzone do obrotu w Unii. Innymi słowy, naruszeniu przepisów celnych skutecznie przeciwstawiono fakt powrotnego wywozu towarów, z czego w rezultacie wynika, że nie zostały one wprowadzone do obrotu w Unii (24).

60.

Nie należy zatem wnioskować, jakoby zwykłe ryzyko wprowadzenia towaru do obrotu w Unii wraz z naruszeniem określonych przepisów celnych wiążało się nieuchronnie z powstaniem VAT należnego z tytułu importu.

61.

Jeżeli przyjmujemy to stanowisko w niniejszej sprawie, w oparciu o okoliczności faktyczne przedstawione w postanowieniu odsyłającym, naruszenie przepisów celnych w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem, gdzie towary zostały jedynie przeniesione z jednego samolotu do drugiego kierującego się do Grecji, staje się nieistotne dla powstania w Niemczech VAT należnego z tytułu importu (aczkolwiek powstał celný, czego nikt nie kwestionuje).

62.

Takie samo naruszenie formalnych obowiązków skutkowało brakiem konieczności zapłaty VAT z tytułu importu, zgodnie z wyrokiem w sprawie Wallenborn Transports, jeżeli towary zostały przeznaczone do powrotnego wywozu, co poprzedzone zostało zożeniem ich w składzie w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem, ponieważ ich powrotny wywóz skutkowało tym, że nie weszły one do obrotu w Unii. Nie rozumiem, dlaczego miałyby być inaczej, jeżeli miejscem przeznaczenia towarów, po ich tranzycie w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem (25), byłaby Grecja, czyli państwo, w którym miało miejsce ich wprowadzenie do obrotu (to jest rzeczywiste wprowadzenie do obrotu w Unii) i ich późniejsze użycie.

63.

Innymi słowy, ponieważ zostało udowodnione, że towary faktycznie nie zostały wprowadzone do obrotu w Unii w Niemczech, lecz w Grecji, formalne naruszenie przepisów celnych dokonane w porcie lotniczym we Frankfurcie nad Menem nie stanowi samo w sobie wystarczającej podstawy prawnej do zapłaty w Niemczech VAT z tytułu importu.

64.

Zgadzam się zatem z wykładni wyroku w sprawie Eurogate Distribution dokonanej przez sąd odsyłający w celu zastosowania go w rozstrzyganym przez niego sporze: „[z]godnie z tym kryterium w niniejszym przypadku należałoby zaprzeczyć powstaniu obowiązku zapłaty niemieckiego podatku obrotowego [VAT] od przywozu, ponieważ ani niezgodne z prawem wprowadzenie, ani usunięcie spod dozoru celnego nie doprowadziło do tego, że towary weszły na niemieckim obszarze podatkowym do obrotu gospodarczego Unii [obrotu w Unii]. Bezsporne jest bowiem, że zostały one dalej przewiezione do Aten i dopiero tam [w Grecji] zostały oddane do konsumpcji” (26).

65.

Ma zatem zastosowanie zasada zawarta w art. 60 dyrektywy 2006/112, to jest, że miejscem importu towaru (i w jego następstwie obowiązku zapłaty VAT) „jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty”.

66.

Inną kwestią jest to, iż – jak wskazała Komisja w trakcie rozprawy – sąd odsyłający nie ma wiedzy o tym, czy VAT został rzeczywiście zapłacony w Grecji (27). Jednakże nie chodzi tu o ustalenie, co rzeczywiście miało miejsce, lecz co powinno się wydarzyć w świetle przepisów prawa Unii mających zastosowanie w niniejszej sprawie.

67.

Tym, co powinno się wydarzyć, w świetle przepisów prawa Unii, jest to, że po stwierdzeniu przez sąd odsyłający, że towary nie zostały wprowadzone do obrotu w Unii za pośrednictwem Niemiec, wsządzie tego państwa członkowskiego nie mogą być zapłacone VAT z tytułu importu, lecz

jedynie zapłaty d?ugu wynikaj?cego z naruszenia przepisów celnych.

V. Wnioski

68.

W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj?, aby Trybuna? Sprawiedliwo?ci uzna? za niedopuszczalne pierwsze z pyta? prejudycjalnych przedstawionych przez Hessisches Finanzgericht (s?d finansowy w Hesji, Niemcy) i odpowiedzia? na drugie z przedstawionych pyta? prejudycjalnych w nast?puj?cy sposób:

„Artyku? 2 ust. 1 lit. d) w zwi?zku z art. 30 i art. 60 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

—

import towaru oznacza jego wprowadzenie do obrotu w Unii i nale?y domniemywa?, i? wprowadzenie to mia?o miejsce w tym pa?stwie cz?onkowskim, w którym towar przesta? podlega? jednej z procedur wskazanych w art. 61 ust. 1 dyrektywy 2006/112;

—

w okoliczno?ciach takich jak b?d?ce przedmiotem niniejszego sporu s?d krajowy mo?e uzna? to domniemanie za obalone, je?eli zostanie ustalone, i? pomimo naruszenia przepisów celnych reguluj?cych procedury wskazane w art. 61 ust. 1 dyrektywy 2006/112 – wskutek czego w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonano naruszenia, powsta? d?ug celny – towar zosta? wprowadzony do obrotu w Unii na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego, w którym zosta? on przeznaczony do konsumpcji, i w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim powstaje obowi?zek podatkowy z tytu?u VAT”.

(1) J?zyk orygina?u: hiszpa?ski.

(2) Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:405, zwany dalej „wyrokiem w sprawie Eurogate Distribution”.

(3) Wyrok z dnia 1 czerwca 2017 r., C?571/15, EU:C:2017:417, zwany dalej „wyrokiem w sprawie Wallenborn Transports”.

(4) Sprawy C?226/14 i C?228/14, EU:C:2016:1.

(5) Sprawa C?480/12, EU:C:2014:329.

(6) Rozporz?dzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 pa?dziernika 1992 r. ustanawiaj?ce Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zwany dalej „WKC”.

(7) Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

(8) Ustawa z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w wersji obowi?zuj?cej w okoliczno?ciach faktycznych sporu, zwana dalej „UStG”.

(9) A dok?adnie wyroki: Eurogate Distribution i Wallenborn Transports; z dnia 15 maja 2014 r., X, C?480/12, EU:C:2014:329 oraz z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzēlce?š, C?154/16,

(10) Punkt I akapit pierwszy postanowienia odsyłającego.

(11) Punkt II nr 2 lit. b) akapit drugi postanowienia odsyłającego.

(12) Hipotetyczny charakter pytania, wraz z brakiem związku odesłania prejudycjalnego z przedmiotem postępowania głównego oraz brakiem informacji w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnych od udzielenia przydatnej odpowiedzi, stanowi jedną z przesłanek pozwalających obalić domniemanie, że pytania prejudycjalne posiadają znaczenie dla sprawy. Zobacz wyroki: z dnia 16 czerwca 2015 r., Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 24, 25; z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 15, 16; z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 19; z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 54; z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 50, 155; z dnia 10 lipca 2018 r., Jehovan todistajat, C-25/17, EU:C:2018:551, pkt 31.

(13) Sprawa C-571/15, EU:C:2016:944, pkt 67.

(14) Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

(15) Wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 54.

(16) Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

(17) Do tej sytuacji odwołuje się pkt 56 wyroku w sprawie Wallenborn Transports.

(18) Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

(19) Jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości, „jeżeli w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym [...] okaże się, że nie doszło do wprowadzenia rozpatrywanych towarów do obrotu gospodarczego Unii [obrotu w Unii] [...], VAT od przywozu [z tytułu importu] nie jest należny” (wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 56).

(20) Wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 54. Wyróżnienie własne.

(21) Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65.

(22) Wyrok w sprawie Wallenborn Transports, pkt 56.

(23) Wyrok w sprawie Eurogate Distribution, pkt 65. Wyróżnienie własne.

(24) Trybunał Sprawiedliwości uznał wówczas, iż niewykonanie danego obowiązku celnego (dokonania wpisu w ewidencji towarowej) nie oznacza, w okolicznościach tej sprawy, że towary zostały wprowadzone do obrotu w Unii, ponieważ został udowodniony fakt ich powrotnego wywozu.

(25) Zgodnie z postanowieniem odsyłającym przewóz towarów do Aten został w niektórych przypadkach poprzedzony procedurą tranzytu zewnętrznego w porcie lotniczym w Paryżu, skąd zostały one przewiezione do Frankfurtu nad Menem.

(26) Punkt II nr 3 lit. b) ppkt (cc) akapit czwarty postanowienia odsyłającego.

(27) FedEx nie mógł przedstawić sądowi odsyłającemu dowodu z dokumentów potwierdzających zapłatę VAT w Grecji, co ma wynikać z okresu czasu, jaki upłynął od dostawy towarów w Grecji (lata 2007 i 2008).