

Sprawa C-368/21

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie § 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem

Data wpływu:

14 czerwca 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht Hamburg (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

2 czerwca 2021 r.

Strona skarżąca:

R.T.

Strona przeciwna:

Hauptzollamt Hamburg

Przedmiot postępowania głównego

VAT – Dyrektywa 2006/112 – Miejsce importu zarejestrowanego w państwie trzecim środka transportu wprowadzanego na terytorium Unii z naruszeniem przepisów celnych – Dopuszczalność odpowiedniego zastosowania art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013 do VAT w przywozie

Przedmiot i podstawa prawna odsłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy art. 30 i 60 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że miejsce do celów VAT importu zarejestrowanego w państwie trzecim środka transportu wprowadzanego na terytorium Unii z naruszeniem przepisów celnych znajduje się w państwie członkowskim, w którym

nastąpiło naruszenie przepisów celnych a środek transportu był po raz pierwszy używany w Unii jako środek transportu, czy też w państwie członkowskim, w którym ten, kto dopuścił się naruszenia obowiązków celnych, ma swoje miejsce zamieszkania i użytkuje tam pojazd?

- 2) Na wypadek, gdyby miejsce importu znajdowało się w innym państwie członkowskim niż Niemcy: czy w przypadku gdy przepis prawa państwa członkowskiego stwierdza, że do VAT w przywozie ma odpowiednio zastosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia (UE) nr 952/2013, stanowi to naruszenie dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności jej art. 30 i 60?

Powołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, w szczególności art. 1 pkt 6

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 30, art. 60 i art. 71 ust. 1 akapit drugi

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, w szczególności art. 79, art. 87 ust. 4 i art. 139

Powołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, zwana dalej „UStG”) z dnia 21 lutego 2005 r, w szczególności § 21 ust. 2

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Skarżący kwestionuje decyzję określającą VAT w przywozie od pojazdu wprowadzanego na terytorium Unii z naruszeniem przepisów celnych.
- 2 Skarżący posiadający obywatelstwo gruzińskie, który od kilku lat mieszka i jest zameldowany w Niemczech, nabył w styczniu 2019 r. w Gruzji pojazd zarejestrowany tam na jego nazwisko. W marcu 2019 r. przyjechał pojazdem z Gruzji do Niemiec przez Turcję, Bułgarię, Serbię, Węgry i Austrię, nie przewożąc i nie przedstawiając pojazdu organowi celnemu przywozu w Unii. W Niemczech wykorzystywał pojazd do przejazdów mających charakter prywatny oraz – co kwestionuje pozwany Hauptzollamt (główny urząd celny) – zawodowy. Podczas jednego z przejazdów w dniu 28 marca 2019 r. został poddany kontroli przez jednostkę kontrolną pozwanego.

- 3 Decyzją z dnia 13 maja 2019 r. pozwany nałożył na skarżącego cło oraz VAT w przywozie w kwocie 8460,59 EUR. W uzasadnieniu pozwany wskazał, że skarżący wbrew obowiązкови ciężącemu na nim na mocy art. 139 rozporządzenia nr 952/2013 nie przedstawił pojazdu pierwszemu organowi celnemu na terytorium Unii. Zatem pojazd został wprowadzony na terytorium Unii z naruszeniem przepisów celnych, w związku z czym powstał dług celny w przywozie na podstawie art. 79 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 952/2013. Skarżący jest dłużnikiem celnym zgodnie z art. 79 ust. 3 lit. a) rozporządzenia nr 952/2013, ponieważ był zobowiązany do przedstawienia [pojazdu]. VAT w przywozie powstał w związku z odpowiednim zastosowaniem wymienionych przepisów celnych na podstawie § 21 ust. 2 UStG.
- 4 Po oddaleniu odwołania skarżący wniósł skargę na tę decyzję.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 5 Dla sądu odsyłającego jest bezsporne, że powstał dług celny zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 952/2013. Wyraża on natomiast wątpliwość, czy Niemcy są również właściwe dla wydania decyzji określającej VAT w przywozie. Tak byłoby, jeżeli z wykładni art. 30 i 60 dyrektywy 2006/112 wynika, że miejsce importu znajduje się w Niemczech, mimo że skarżący przejechał pojazdem przez kilka państw członkowskich przez przybyciem do Niemiec. Tego dotyczy pierwsze pytanie prejudycjalne. W przeciwnym wypadku należałoby rozważyć odpowiednie zastosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013. Jest to przedmiotem drugiego pytania prejudycjalnego.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- 6 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, do długu celnego może dodatkowo dojść należność VAT, jeżeli w zakresie dotyczącym niezgodnego z prawem działania prowadzącego do powstania długu celnego można przypuszczać, że odnośne towary zostały wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii i mogły być przedmiotem konsumpcji, powodując powstanie obowiązku zapłaty VAT (wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution und DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, pkt 65; z dnia 1 czerwca 2017 r., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, pkt 54; z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 44; oraz z dnia 3 marca 2021 r. VS, C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 30). Jednakże domniemanie to może zostać obalone, jeżeli zostanie ustalone, że pomimo naruszenia przepisów celnych, które spowodowało powstanie długu celnego w przywozie w państwie członkowskim, w którym miało miejsce to naruszenie, towar został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii na terytorium innego państwa członkowskiego, w którym towar ten był przeznaczony do konsumpcji. W tym wypadku to w tym drugim państwie członkowskim ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania w zakresie VAT w przywozie (wyroki: z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation

Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 48; oraz z dnia 3 marca 2021 r., VS, C-7/20, EU:C:2021:161, pkt 30).

- 7 Te wyroki Trybunału zostały wydane w odniesieniu do towarów, które były transportowane przez różne państwa członkowskie z naruszeniem przepisów celnych. Niniejsza sprawa nie dotyczy jednak towarów transportowanych, lecz towaru – pojazdu, który sam był używany w charakterze środka transportu. W odniesieniu do środków transportu różne niemieckie sądy finansowe interpretowały przedstawione powyżej orzecznictwo Trybunału w ten sposób, że środki transportu zostają wprowadzone do obrotu gospodarczego Unii na terytorium państwa członkowskiego, w którym po raz pierwszy są rzeczywiście używane w charakterze środków transportu. Prawdą jest, że nie są one „przedmiotem konsumpcji” w rozumieniu pkt 44 wyroku *Federal Express*. Są one jednakże przedmiotem używania, co stanowi konieczne stadium tymczasowe do skonsumowania. Ponadto towary pochodzące z państw trzecich używane w charakterze środków transportu w Unii konkurują z usługami transportu i wynajmu oferowanymi w Unii.
- 8 Zgodnie z powyższym sąd odsyłający doszedłby do wniosku w postępowaniu głównym, że pojazd skarżącego został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii w Bułgarii, ponieważ był tam używany w charakterze środka transportu po raz pierwszy w Unii. Zatem w tym państwie członkowskim znajdowałyby się miejsce importu w rozumieniu art. 60 dyrektywy 2006/112.
- 9 Wątpliwości co do tej interpretacji prawnej wynikają jednak z wyroku Trybunału z dnia 3 marca 2021 r., VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Stan faktyczny w tym wyroku jest pod względem znaczenia dla rozstrzygnięcia identyczny z niniejszą sprawą. W wyroku tym Trybunał najpierw opisuje sytuację partii przesyłek, o których opodatkowanie chodziło w wyroku w sprawie *Federal Express*: bez wątplenia doszło tam do naruszenia przepisów celnych w Niemczech. Partie przesyłek zostały jednak następnie przetransportowane do ich ostatecznego miejsca przeznaczenia w Grecji i tam wprowadzone do obrotu gospodarczego. Zatem – zgodnie z konkluzją w wyroku *Federal Express* – mimo naruszenia przepisów celnych w Niemczech zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie powstało nie tam, lecz po raz pierwszy w Grecji.
- 10 Następnie Trybunał porównuje okoliczności faktyczne w sprawie *Federal Express* z okolicznościami faktycznymi w sprawie VS. W tym względzie dochodzi on do nieoczekiwanego dla sądu odsyłającego wniosku, że oba przypadki są porównywalne: w sprawie VS pojazd został bez wątplenia „wwieziony fizycznie na terytorium Unii przez Bułgarię”, co oznacza, że to w tym państwie członkowskim miało miejsce naruszenie obowiązków celnych (pkt 34). Pojazd ten był jednak „rzeczywiście używany w Niemczech, państwie członkowskim miejsca zamieszkania VS”. W rezultacie – zgodnie z konkluzją Trybunału w pkt 35 wyroku VS – pojazd ten został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii dopiero w Niemczech, i w związku z tym to w tym ostatnim państwie członkowskim powstało zobowiązanie w zakresie VAT w przywozie.

- 11 Mając na uwadze przedstawioną powyżej (pkt 6) definicję wprowadzenia do obrotu gospodarczego sąd odsyłający zwraca się z prośbą o wyjaśnienie, czy prawidłowo zrozumiał Trybunał, że używanie pojazdu w charakterze środka transportu do celów przejazdu przez państwo członkowskie nie prowadzi do wprowadzenia do obrotu gospodarczego Unii już w tym państwie członkowskim, lecz dopiero w państwie członkowskim miejsca zamieszkania kierowcy pojazdu. W wyroku VS (pkt 35) Trybunał oparł się na fakcie, że sporny pojazd najpierw dotarł na obszar celny Unii w Bułgarii (*est d'abord entré*), jednakże był rzeczywiście używany w Niemczech (*a été utilisé effectivement*).
- 12 Sąd odsyłający uważa, że w postępowaniu głównym pojazd był używany już w Bułgarii i w związku z tym został wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii *po raz pierwszy w tym państwie członkowskim*. Skarżący użył bowiem pojazdu do przejazdu przez Bułgarię. Sąd odsyłający nie jest w stanie stwierdzić, czym to użycie pojazdu w charakterze środka transportu – które zgodnie z wyrokiem Trybunału w sprawie VS nie powinno ustanawiać wprowadzenia do obrotu gospodarczego Unii – ma się różnić od przejazdów wykonanych później w Niemczech, które według oceny Trybunału w sprawie VS miały doprowadzić do wprowadzenia pojazdu do obrotu gospodarczego (dopiero) w tym państwie członkowskim.
- 13 W pkt 35 swojego wyroku VS Trybunał wspomina, że Niemcy są państwem członkowskim miejsca zamieszkania VS. Można by z tego odnieść wrażenie, że Trybunał uznaje miejsce zamieszkania osoby użytkującej towar za istotne dla miejsca wprowadzenia do obrotu gospodarczego. Sądowi odsyłającemu nie są jednak znane żadne orzeczenia Trybunału, w których państwo miejsca zamieszkania danej osoby miało znaczenie dla kwestii wprowadzenia towarów do obrotu gospodarczego.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

- 14 Drugie pytanie prejudycjalne pojawia się tylko wtedy, gdy miejsce importu w rozumieniu art. 30 i 60 dyrektywy 2006/112 znajduje się w państwie członkowskim innym niż Niemcy. Dopiero wtedy ma znaczenie to, czy niemieckie organy celne są właściwe dla określenia VAT w przywozie zgodnie z art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013, który na podstawie § 21 ust. 2 UStG stosuje się odpowiednio do tego podatku. Przesłanki art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013 byłyby tutaj spełnione: zgodnie z mającym odpowiednie zastosowanie art. 79 ust. 1 lit. a) tego rozporządzenia w przypadku przywozu do Bułgarii dług w zakresie VAT w przywozie należałoby uznać za powstały w tym państwie. Kwota VAT w przywozie podlegająca pobraniu w Niemczech jest niższa niż 10 000 EUR. Sporne jest więc jedynie to, czy odpowiednie zastosowanie art. 87 ust. 4 rzeczonoego rozporządzenia jest sprzeczne z dyrektywą 2006/112.
- 15 Odpowiednie zastosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013 byłoby bezsprzeczne z punktu widzenia prawa Unii, gdyby samo prawo Unii nakazywało

stosowanie tego przepisu prawa celnego w przedmiotowej sytuacji [w tej kwestii zob. lit. a)]. Nawet gdyby dyrektywa 2006/112 nie wymagała odpowiedniego zastosowania art. 87 ust. 4, byłoby to dozwolone z punktu widzenia prawa Unii, gdyby dyrektywa tego nie zabraniała [w tej kwestii zob. lit. b)].

a) *Wykładnia art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112*

- 16 Jedynym przepisem dyrektywy 2006/112, który mógłby w niniejszej sprawie nakazywać odpowiednie stosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013 do VAT w przywozie, jest art. 71 ust. 1 akapit drugi. Przepis ten, w przeciwieństwie do art. 71 ust. 2 dyrektywy, wymaga, aby towary rzeczywiście podlegały należnościom celnym. Tak jest w niniejszej sprawie. W odniesieniu w szczególności do takiego przypadku art. 71 ust. 1 akapit drugi stanowi, że „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i zaistnienia wymagalności tych opłat”. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego jest definiowane w art. 62 pkt 1 dyrektywy 2006/112 jako zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT. Podatek staje się wymagalny zgodnie z art. 61 pkt 2 dyrektywy 2006/112, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku.
- 17 Sąd odsyłający uważa, że istnieją dwie możliwości interpretacji odesłania do przepisów celnych w art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112. Według szerokiej interpretacji przepis ten odwołuje się do przepisów celnych w odniesieniu do wszystkich przesłanek powstania zobowiązania w zakresie VAT. Według wąskiej interpretacji przepis ten odsyła do przepisów celnych jedynie w odniesieniu do momentu zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT. Trybunał nie zajął jeszcze jednoznacznego stanowiska w tej kwestii.
- 18 Niemiecki Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) interpretuje art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 jako szerokie odesłanie do przepisów celnych. W ten sposób powinno zostać zapewnione, że opłaty podlegające pobraniu przy przywozie mogą być pobierane w prosty i odpowiedni sposób przez jeden i ten sam organ. W przypadku takiej interpretacji art. 71 ust. 1 akapit drugi wyraźnie nakazywałby odpowiednie zastosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013. Na drugie pytanie prejudycjalne należałoby zatem udzielić odpowiedzi przeczącej.
- 19 Sąd odsyłający interpretuje art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 natomiast w ten sposób, że przepis ten odsyła do przepisów celnych jedynie w odniesieniu do momentu zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT. Przemawiają za tym brzmienie, geneza i systematyka rzeczzonego przepisu.

- 20 Brzmienie art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wiąże zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność VAT z przepisami celnymi jedynie w odniesieniu do ich momentu. Brzmienie owego przepisu zakłada, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce, a VAT stał się wymagalny w rozumieniu art. 62 dyrektywy.
- 21 W przepisach będących poprzednikami art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 były najpierw wyraźnie ze sobą powiązane powstanie oraz wymagalność długu celnego i zobowiązania w zakresie VAT. Dopiero od czasu zmiany na mocy dyrektywy 91/680 powiązanie między zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego a wymagalnością w zakresie VAT i cła zostaje ograniczone do momentu ich zaistnienia.
- 22 Systemowa pozycja art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 również przemawia przeciwko odniesieniu do przepisów celnych zajmujących się aspektami innymi niż moment powstania opłaty. I tak miejsce importu jest ujęte w rozdziale 4 tytułu V dyrektywy (art. 60 i 61). Tytuł ten reguluje wyraźnie „Miejsce transakcji podlegającej opodatkowaniu”. Artykuł 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy znajduje się natomiast w jej tytule VI zajmującym się „Zdarzenie[m] powodując[ym] powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności[a] podatku”.
- 23 Również pozycja art. 71 w obrębie rozdziału 4 tytułu VI dyrektywy 2006/112 przemawia za tym, że przepis ten zajmuje się jedynie momentem powstania i wymagalności VAT, a nie jego miejscem. Rozdział ten składa się z dwóch artykułów (art. 70 i 71). Artykuł 70 dyrektywy określa, w jakim momencie ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a podatek staje się wymagalny w przypadku importu, podczas gdy art. 71 zawiera przepis szczególny w stosunku do art. 70.
- 24 Wreszcie przeciwko szerokiej wykładni art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 przemawia okoliczność, że przepisy tej dyrektywy dotyczące VAT w przywozie byłyby nieaktualne, gdyby przepis ten rzeczywiście zawierał szerokie odesłanie do przepisów celnych.
- 25 Sąd odsyłający nie może jednoznacznie odczytać z orzecznictwa Trybunału (w szczególności z wyroków: z dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 91, 102; z dnia 11 lipca 2013 r., Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 41; z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405; z dnia 1 czerwca 2017 r., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417; oraz z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 41), czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 odsyła do przepisów celnych również w odniesieniu do miejsca powstania zobowiązania w zakresie VAT.
- 26 Trybunał nie udzielił odpowiedzi na postawione tutaj drugie pytanie prejudycjalne również w wyroku z dnia 3 marca 2021 r., VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Sąd

odsyłający zapytał tam mianowicie o odpowiednie zastosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013. Jednakże Trybunał nie wypowiedział się w tym względzie.

b) Brak wyczerpującego uregulowania właściwości w dyrektywie 2006/112

- 27 Jeżeli dyrektywa 2006/112 nie nakazuje odpowiedniego stosowania art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013, pojawia się dalsze pytanie, czy zakazuje ona odpowiedniego stosowania tego przepisu. Za takim zakazem mógłby przemawiać fakt, że art. 60 i 61 dyrektywy 2006/112 regulują miejsce importu. Sąd odsyłający interpretuje jednak wyroki z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405) oraz z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) w ten sposób, że skutki naruszenia przepisów celnych w zakresie VAT nie są uregulowane w dyrektywie 2006/112 w sposób wyczerpujący. W tych przypadkach Trybunał mógł uzależnić import w zakresie VAT od nieopisanego elementu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, a mianowicie wprowadzenia do obrotu gospodarczego.
- 28 Brzmienie art. 60 dyrektywy 2006/112 pozwala na taki wniosek. Mający odpowiednie zastosowanie art. 87 ust. 4 rozporządzenia nr 952/2013 nie określa miejsca importu sprzecznego z art. 60 dyrektywy, lecz jedynie wskazuje do celów skutecznego egzekwowania roszczenia w zakresie VAT nieprzekraczającego kwoty 10 000 EUR właściwość innego państwa członkowskiego dla poboru VAT. W przeciwnym razie sąd odsyłający dostrzega niebezpieczeństwo, że VAT nie byłby w ogóle dochodzony. Gdyby w niniejszej sprawie Niemcy nie byli właściwe dla poboru VAT w przywozie, musiałby on zostać pobrany w tym państwie członkowskim, w którym pierwotnie powstało zobowiązanie z tytułu tego podatku. Pozwany Hauptzollamt zwrócił uwagę, że w praktyce często mogłoby to być niewykonalne.