

Sprawa C-791/22

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem

Data wpływu:

28 grudnia 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht Hamburg (Niemcy)

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

6 grudnia 2022 r.

Strona skarżąca:

G.A.

Strona przeciwna:

Hauptzollamt Braunschweig

Przedmiot postępowania głównego

Papierosy z państw trzecich, które były oferowane nieopodatkowane na rynku w Polsce i odsprzedawane nabywcy w Niemczech – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólnotowy Kodeks Celny – Możliwość poboru VAT w przywozie przez organy podatkowe w Niemczech

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytanie prejudycjalne

Czy w przypadku gdy przepis prawa państwa członkowskiego stwierdza, że do VAT w przywozie ma odpowiednio zastosowanie art. 215 ust. 4 rozporządzenia (EWG) nr 2913/92, stanowi to naruszenie dyrektywy 2006/112, w szczególności jej art. 30 i 60?

Powołane przepisy prawa Unii

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, art. 62, art. 79, art. 71

Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (zwane dalej „KC”), w szczególności art. 40, art. 202, art. 215 ust 4

Powołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, zwana dalej „UstG”), w szczególności § 21 ust. 2, który stanowi, że przepisy dotyczące ceł stosuje się odpowiednio do VAT w przywozie.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Skarżący kwestionuje ustalenie VAT w przywozie od papierosów będących przedmiotem przemytu. W dniu 29 września 2012 r. skarżący mieszkający w Polsce nabył na targu w Słubicach (Polska) łącznie 43 760 sztuk papierosów, które były opatrzone jedynie ukraińskimi i białoruskimi znakami akcyzy. Przewiózł te papierosy do Niemiec, nie informując o tym urzędów celnych, gdzie w dniu 2 października 2012 r. przekazał je swojemu niemieckiemu nabywcy w pobliżu Brunzswiku. Podczas tego przekazania skarżący został aresztowany, a papierosy zabezpieczone i następnie zniszczone.
- 2 W decyzji podatkowej z dnia 3 lutego 2015 r. zaskarżony organ ustalił VAT w przywozie od papierosów w wysokości 2006,38 EUR. Papierosy zostały nielegalnie wprowadzone na obszar celny Unii. W związku z tym powstał dług celny na podstawie art. 202 ust. 1 lit. a) KC. Ponieważ skarżący powinien był o tym wiedzieć, jest on dłużnikiem celnym na podstawie art. 202 ust. 3 tiret trzecie KC. Na mocy odpowiedniego zastosowania wymienionych przepisów celnych zgodnie z § 21 ust. 2 UStG powstał obowiązek podatkowy, a skarżący stał się dłużnikiem z tytułu VAT w przywozie. W swojej skardze skarżący kwestionuje tę decyzję podatkową.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 3 Pytanie prejudycjalne jest identyczne pod względem treści z drugim pytaniem prejudycjalnym w sprawie C-368/21. Trybunał nie mógł udzielić odpowiedzi na to pytanie w wyroku z dnia 8 września 2022 r., Hauptzollamt Hamburg (miejsce powstania VAT II) (C-368/21, EU:C:2022:647), ponieważ wobec odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne nie miało ono znaczenia dla sporu.

- 4 Inaczej niż w sprawie C-368/21, sąd odsyłający uważa za wykluczone, aby miejsce importu do celów VAT spornych w niniejszej sprawie towarów znajdowało się w Niemczech. Przeciwnie, miejscem importu papierosów jest Polska. Papierosy nie są towarami Unii, ponieważ posiadały ukraińskie i białoruskie znaki akcyzy. Do Polski zostały przywiezione nieznaną drogą. Tam weszły do obrotu gospodarczego w Unii, ponieważ zostały zaoferowane do sprzedaży na polskim rynku. Papierosy nie były zatem w tranzycie, jak przesyłki będące przedmiotem sprawy C-26/18 (wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), lub pojazd, którego dotyczyła sprawa C-368/21. Nie ma żadnych dowodów na to, że papierosy były przeznaczone wyłącznie do konsumpcji poza Polską. Faktycznie papierosy kupił również rezydent w Polsce – skarżący. Dopiero on podjął decyzję o ich odsprzedaży do Niemiec.
- 5 Sąd odsyłający przyjmuje zatem, że mają miejsce trzy transakcje podlegające opodatkowaniu:
- 1) import papierosów z państwa trzeciego do Polski (art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112),
 - 2) dostawa papierosów na rynku w Słubicach przez sprzedającego na rzecz skarżącego [art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112],
 - 3) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Niemczech przez klientów skarżącego [art. 2 ust. 1 lit. b) (iii) dyrektywy 2006/112].
- 6 Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest jedynie opodatkowanie pierwszej transakcji, czyli importu papierosów do Polski. Ponieważ VAT w przywozie powstał w Polsce, niemieckie organy celne byłyby właściwe dla ustalenia VAT w przywozie tylko wtedy, gdyby VAT w przywozie został uznany za powstały w Niemczech *mutatis mutandis* na podstawie art. 215 § 4 KC. Paragraf 21 ust. 2 UStG stanowi, że ten przepis celny ma odpowiednio zastosowanie do VAT w przywozie. Przesłanki art. 215 ust. 4 KC są spełnione *mutatis mutandis* w przypadku niniejszego odesłania: zaskarżony niemiecki organ celny stwierdził, że dług w zakresie VAT w przywozie powstał w wyniku nielegalnego przywozu papierosów z państwa trzeciego do Polski *mutatis mutandis* na podstawie art. 202 ust. 1 lit. a) KC. Kwota tego długu w zakresie VAT w przywozie wynosi mniej niż 5000 EUR, a konkretnie 2006,38 EUR. Dług w zakresie VAT w przywozie uważa się zatem za powstały w Niemczech.
- 7 Sporne jest jednak, czy odpowiednie zastosowanie art. 215 ust. 4 KC, które nakazuje § 21 ust. 2 UStG, jest sprzeczne z dyrektywą 2006/112. W tym przypadku art. 215 ust. 4 nie mógłby być stosowany odpowiednio do VAT w przywozie. Odpowiednie zastosowanie art. 215 ust. 4 KC byłoby bezsprzeczne w punktu widzenia prawa Unii, gdyby sama dyrektywa 2006/112 nakazywała stosowanie tego przepisu celnego w niniejszym przypadku, a nawet gdyby dyrektywa VAT nie wymagała odpowiedniego zastosowania art. 215 ust. 4 KC,

byłoby to dozwolone z punktu widzenia prawa Unii, gdyby dyrektywa VAT tego nie zabraniała.

- 8 Jedynym przepisem dyrektywy 2006/112, który mógłby w niniejszej sprawie nakazywać stosowanie art. 215 ust. 4 KC do VAT w przywozie, jest art. 71 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy. Przepis ten, w przeciwieństwie do art. 71 ust. 2 tej dyrektywy, wymaga, aby towary rzeczywiście podlegały należnościom celnym. Tak jest w niniejszej sprawie, ponieważ w wyniku nielegalnego przywozu papierosów powstał dług celny na podstawie art. 202 ust. 1 lit. a) KC. Zgodnie z podpozycją 2402 2090 nomenklatury scalonej w brzmieniu rozporządzenia (UE) nr 1006/2011 z dnia 27 września 2011 r. dług celny obliczany jest według stawki celnej w wysokości 57,6%. W odniesieniu w szczególności do takiego przypadku art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 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 tej dyrektywy jako zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT. Podatek staje się wymagalny zgodnie z art. 61 pkt tej dyrektywy 2006/112, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku.
- 9 W przepisie tym – w abstrakcyjnym sformułowaniu – zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT zostają pod pewnym względem powiązane z cłem. Zdaniem sądu odsyłającego istnieją dwie możliwości interpretacji tego odesłania do przepisów celnych. 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.
- 10 Niemiecki Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) interpretuje art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 jako szerokie odesłanie do przepisów celnych. W przypadku takiej interpretacji art. 71 ust. 1 akapit drugi nie tylko nie zakazywałby, lecz nakazywałby odpowiednie zastosowanie art. 215 ust. 4 KC. Na pytanie prejudycjalne należałoby zatem udzielić jednoznacznie odpowiedzi przeczącej.
- 11 Sąd odsyłający skłania się natomiast do stanowiska, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/11 odsyła do przepisów celnych jedynie w odniesieniu do momentu zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT. Za taką interpretacją przemawiają brzmienie, geneza i systematyka rzeczzonego przepisu.
- 12 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 tej dyrektywy. Taka wąska, oparta na brzmieniu, interpretacja art. 71 ust. 1 pkt. 2 tej dyrektywy ma również sens, ponieważ w prawie celnym jest kilka przepisów, które zajmują się momentem powstania długu celnego, na przykład art. 201 ust. 2, art. 202–204, art. 209 ust. 2, art. 210 ust. 2, art. 211 ust. 2 KC. Odpowiednie zastosowanie tych przepisów celnych do VAT w przywozie oznaczałoby, że VAT w przywozie również powstawałby w tych momentach.

- 13 Geneza art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 przemawia jednak za tym, że rzeczony przepis zakłada, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego już nastąpiło a podatek stał się wymagalny. Stosunek między należnościami celnymi a VAT w przywozie został po raz pierwszy uregulowany w art. 7 drugiej dyrektywy 67/288/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. z 1967 r., 1303/67). Artykuł 7 ust. 2 tej dyrektywy wyraźnie wiąże powstanie i wymagalność długu celnego oraz długu w zakresie VAT. W pierwotnej wersji szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. z 1977 r., L 145, s. 1) art. 10 ust. 3 stanowi całkiem podobnie: „W odniesieniu do towarów będących przedmiotem przywozu, zdarzenie podatkowe i podatek staje się wymagalny w momencie, gdy towary wprowadzane są na terytorium kraju w rozumieniu art. 3. Jeśli towary, będące przedmiotem przywozu podlegają cłom [...] państwa członkowskie mogą powiązać zdarzenie podatkowe i moment, w którym podatek staje się wymagalny z wymaganiami ustanowionymi dla tych opłat”.
- 14 Artykuł 10 ust. 3 szóstej dyrektywy został zmieniony przez art. 1 pkt 6 dyrektywy Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1). Ta zmieniona wersja jest niemal identyczna z mającą zastosowanie w niniejszej sprawie wersją art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112. W tej wersji powiązanie między zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego a wymagalnością w zakresie VAT i cła zostaje ograniczone do momentu ich zaistnienia.
- 15 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[ą] podatku”.

- 16 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. W sposób mało zaskakujący stanowi on, że jest tak w momencie importu. Artykuł 70 określa zatem w przypadku importu to, co art. 63 reguluje w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług, a art. 68 dyrektywy 2006/112 w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów: moment wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności podatku.
- 17 Wreszcie przeciwko szerokiej wykładni art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 przemawia kolejny element systemowy: gdyby przepis ten rzeczywiście zawierał szerokie odesłanie do przepisów celnych, to przepisy tej dyrektywy dotyczące VAT w przywozie byłyby zbędne. W przypadku importu podlegającego opłatom celnym wszystkie aspekty VAT w przywozie podlegałyby wyłącznie przepisom celnym. W przypadku każdego innego importu, który nie podlega takim opłatom, zastosowanie przepisów celnych wynikałoby z art. 71 ust. 2 dyrektywy 2006/112.
- 18 Sąd odsyłający nie może jednoznacznie odczytać z orzecznictwa Trybunału czy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 odsyła do przepisów celnych również w odniesieniu do miejsca powstania zobowiązania w zakresie VAT. W orzeczeniu Dansk Transport og Logistik Trybunał podkreślił z jednej strony w odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne odrębność należności celnych i VAT w przywozie (wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010: 231, pkt 102). Z drugiej strony w odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne stwierdza on, że zdarzenie powodujące powstanie należności celnych i obowiązek ich pokrycia oraz zdarzenie podatkowe i obowiązek podatkowy w zakresie VAT zasadniczo są takie same (pkt 91).
- 19 W wyroku z dnia 11 lipca 2013 r., Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 41), Trybunał stwierdza w odniesieniu do art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112: „W tym względzie należy przypomnieć, że [VAT] w przywozie i należności celne wykazują porównywalne cech zasadnicze, jako że zobowiązania ich dotyczące powstają w wyniku przywozu towarów do Unii i wprowadzenia ich w dalszej kolejności do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich. Paralelizm ten znajduje zresztą potwierdzenie w fakcie, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na powiązanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie [VAT] w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalnością [...]”.
- 20 Zdanie drugie tego fragmentu można by rozumieć w ten sposób, że Trybunał interpretuje art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 jako szerokie odesłanie do przepisów celnych. Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości, czy rzeczzone

stwierdzenie należy rozumieć w ten sposób. Fragment ten przywołuje odpowiednio wyrok z 6 grudnia 1990 r., Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, pkt 18) i zastępuje w tym względzie jedynie art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112. Z kolei wyrok Witzemann przywołuje wyrok z dnia 28 lutego 1984 r., Einberger (294/82, EU:C:1984:81, pkt 18). Oba przywołane wyroki zostały jednak wydane przed zmianą art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy przez dyrektywę 91/680/EWG. Ponieważ w pkt 41 wyroku Harry Winston Trybunał zastąpił przepisy, jednak nie dostosował jego sformułowania do brzmienia art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (mówi o tym, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT „zezwała” państwow członkowskim, mimo że zostały one dawno „zobowiązane” na mocy dyrektywy 91/680/EWG), sąd odsyłający nie chce pochopnie opierać swojego wyroku na tej wypowiedzi Trybunału.

- 21 Wreszcie znaczenie pkt 41 wyroku Harry Winston relatywizuje okoliczność, że Trybunał wprowadzie przywołuje ten fragment w wyroku z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, pkt 41), ale dochodzi do wniosku, że powstanie należności celnych niekoniecznie prowadzi do powstania VAT w przywozie. W tym względzie sąd odsyłający odsyła do pkt 91 opinii rzecznika generalnego Camposa Sáncheza-Bordony w sprawach połączonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1)), która trafnie charakteryzuje ramy analityczne, w których należy udzielić odpowiedzi również na pytanie prejudycjalne przedstawione w niniejszej sprawie.
- 22 W kolejnych wyrokach z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution (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), z dnia 10 lipca 2019 r., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) Trybunał przejął te ramy analityczne i postawił pytanie w konkretnym przypadku, czy powstanie VAT w przywozie można uzasadnić na gruncie przepisów dotyczących VAT. Rozważania te byłyby pozbawione sensu, gdyby art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należało rozumieć jako szerokie odesłanie do przepisów celnych. Jeżeli rzeczony przepis nie może być interpretowany w ten sposób, że powstanie długu celnego prowadzi niejako automatycznie do powstania obowiązku w zakresie VAT w przywozie, to nie ma powodu, by zakładać, że wymaga on odpowiedniego zastosowania prawnocelnej reguły dotyczącej właściwości do przepisów dotyczących VAT w przywozie.
- 23 Ponadto sąd odsyłający przyjmuje, że Trybunał nie udzielił już odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w wyroku z dnia 3 marca 2021 r., Hauptzollamt Münster (miejsce powstania VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Wreszcie wskazówki dla wykładni art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wynikają z wyroku z dnia 7 kwietnia 2022 r., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), w którym Trybunał odrzucił stosowanie art. 124 ust. 1 lit. e) KC *mutatis mutandis* do VAT w przywozie.

- 25 Trybunał powtarza przede wszystkim sformułowanie znane z wyroków *Dansk Transport og Logistik* i *Harry Winston*, że VAT w przywozie i należności celne wykazują „porównywalne” cechy zasadnicze oraz że istnieje paralelizm, który znajduje potwierdzenie w art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, pkt 47). Jednak inaczej niż w pkt 98 wyroku *Dansk Transport og Logistik*, Trybunał nie stosuje tego paralelizmu do wygaśnięcia obowiązku w zakresie VAT w przywozie. Przeciwnie, stwierdza on, że dyrektywa VAT nie reguluje wygaśnięcia długu celnego dotyczącego towarów będących przedmiotem przemytu z powodów wskazanych w art. 124 ust. 1 lit. e) rozporządzenia nr 952/2013 (wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277, pkt 49).
- 26 Nawet jeśli niniejsza sprawa nie dotyczy odpowiedniego stosowania celnych podstaw wygaśnięcia, ale celnych reguł dotyczących właściwości dla [poboru] VAT w przywozie, sąd odsyłający interpretuje wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022: 277) w ten sposób, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 nie może być interpretowany jako szerokie odesłanie do przepisów celnych. Tylko tak można wyjaśnić fakt, że Trybunał przywołuje ten przepis i wskazuje jego konsekwencje dla powstania należności celnych i VAT, aby następnie zidentyfikować lukę w dyrektywie VAT w odniesieniu do wygaśnięcia obowiązku w zakresie VAT.
- 27 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się, czy uregulowanie dotyczące właściwości zawarte w dyrektywie 2006/112 jest wyczerpujące. Gdyby Trybunał miał podzielić wąską wykładnię art. 71 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy, to zdaniem sądu odsyłającego, nie oznacza to automatycznie, że prawo Unii zabraniałoby Niemcom stosowania art. 215 ust. 4 KC *mutatis mutandis* do VAT w przywozie. Jedną kwestią jest to, czy dyrektywa ta w art. 71 ust. 1 akapit drugi nakazuje odpowiednie stosowanie art. 215 ust. 4 KC. Inną kwestią jest to, czy zabrania ona tego, ponieważ należy ją uznać za wyczerpującą. Należy to ustalić w drodze wykładni.
- 28 Miejsce importu jest uregulowane w art. 60 i art. 61 dyrektywy 2006/112. Fakt, że właściwość w zakresie poboru należności celnych i VAT należy rozpatrywać odrębnie (wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 102), mógłby przemawiać za tym, że art. 60 i art. 61 mają charakter wyczerpujący.
- 29 Jednak z orzecznictwa Trybunału (wyroki: z dnia 2 czerwca 2016 r., *Eurogate Distribution*, 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) mogłaby zostać wywiedziona również inna interpretacja. Dokładnie jak w tych sprawach, niniejsza sprawa dotyczy skutków naruszenia przepisów celnych w zakresie VAT oraz kwestii, które państwo członkowskie jest właściwe dla poboru VAT w przywozie. Sąd odsyłający interpretuje te orzeczenia w ten sposób, że skutki naruszenia przepisów celnych w zakresie VAT nie są

uregulowane w dyrektywie VAT w sposób wyczerpujący. W tych przypadkach Trybunał mógł uzależnić import w zakresie VAT od niepisanego elementu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, a mianowicie wejścia do obrotu gospodarczego w Unii.

- 30 W tym kontekście możliwe byłoby uznanie, że dyrektywy 2006/112 nie należy uważać za mającą charakter wyczerpujący również w odniesieniu do innych aspektów poboru VAT w przywozie, jeżeli VAT w przywozie powstaje w związku z naruszeniami przepisów celnych. Brzmienie art. 60 dyrektywy 2006/112 pozwala na taki wniosek. Artykuł 215 ust. 4 KC mający odpowiednie zastosowanie do VAT w przywozie nie określa miejsca importu sprzecznego z art. 60 dyrektywy 2006/112, lecz jedynie wskazuje do celów skutecznego egzekwowania roszczenia w zakresie VAT nieprzekraczającego kwoty 5000 EUR właściwość innego państwa członkowskiego dla poboru VAT.
- 31 Przeniesienie właściwości spowodowane przez art. 215 ust. 4 KC *mutatis mutandis* mogłoby być sprzeczne z zasadą terytorialności obowiązującą w zakresie VAT. Zgodnie bowiem z zasadą terytorialności podatkowej wpływy są należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru (wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 37). Prawdą jest, że w niniejszej sprawie skarżący odsprzedał papierosy nabywcy w Niemczech po ich nabyciu w Polsce. Ponieważ jednak były one oferowane do powszechnej sprzedaży w Polsce, weszły tam do obrotu gospodarczego.
- 32 Pod tym względem VAT różni się od cła, w przypadku którego zasada terytorialności nie odgrywa żadnej roli wewnątrz Unii. Niezależnie od tego, w którym państwie członkowskim są pobierane cła, przysługują one bowiem Unii. Dlatego też w przypadku cła na głównym planie znajduje się skuteczny pobór, który jest osiągany przez art. 215 ust. 4 KC.