

Sprawa C-125/24 [Palmstråle]¹**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data złożenia:**

15 lutego 2024 r.

Sąd odsyłający:

Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja)

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

13 lutego 2024 r.

Strona wnosząca kasację:

AA

Strona przeciwna:

Allmänna ombudet hos Tullverket

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE dotyczący wykładni art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „dyrektywą VAT”) oraz art. 86 ust. 6 i art. 203 rozporządzenia (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (zwanego dalej „unijnym kodeksem celnym”)

Wprowadzenie

- 1 W swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) zwraca się o wyjaśnienie, w jaki sposób należy interpretować art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT oraz art. 86 ust. 6 i art. 203 unijnego kodeksu celnego w odniesieniu do warunków, na jakich powrotny przywóz towarów jest zwolniony z VAT. Pytanie

¹ Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa, która nie odpowiada rzeczywistej nazwie żadnej ze stron postępowania..

dotyczące wykładni pojawiło się w sprawie dotyczącej nieprzestrzegania przepisów celnych dotyczących powrotnego przywozu.

Powołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa VAT

- 2 Artykuł 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT stanowi, że import towarów podlega opodatkowaniu VAT. Zgodnie z art. 30 dyrektywy, import towarów oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu [WE].
- 3 Zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy, państwa członkowskie powinny zwolnić [z podatku VAT] ponowny przywóz towarów w stanie, w jakim zostały one wywiezione, przez osobę, która dokonała wywozu, w przypadku gdy towary te są zwolnione z cła.

Unijny kodeks celny

- 4 Zgodnie z art. 203 ust. 1 unijnego kodeksu celnego towary nieunijne, które pierwotnie zostały wywiezione jako towary unijne poza obszar celny Unii i są powrotnie wprowadzane na ten obszar w terminie trzech lat i zgłaszane do dopuszczenia do obrotu, na wniosek osoby zainteresowanej, powinny zostać zwolnione z należności celnych przywozowych. Zgodnie z ust. 5 tego artykułu, zwolnienia udziela się jedynie w przypadku, gdy towary powracają w takim stanie, w jakim zostały wywiezione, a zgodnie z ust. 6 zwolnieniu musi towarzyszyć informacja potwierdzająca, że spełnione zostały warunki zwolnienia.
- 5 Towary wprowadzane na obszar celny Unii, zgodnie z art. 139 ust. 1 lit. a) kodeksu, muszą być przedstawione organom celnym niezwłocznie po przybyciu towarów do wyznaczonego urzędu celnego lub innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne albo do wolnego obszaru celnego przez osobę, która wprowadziła towary na obszar celny Unii.
- 6 Zgodnie z art. 79 ust. 1 lit. a) kodeksu, jeżeli towary podlegają należnościom celnym przywozowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, między innymi, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny Unii.
- 7 Artykuł 86 ust. 6 tego kodeksu stanowi, że jeżeli przepisy prawa celnego przewidują uprzywilejowane traktowanie taryfowe towarów, zwolnienie lub całkowite albo częściowe zwolnienie z należności celnych przywozowych lub wywozowych zgodnie między innymi z art. 203 kodeksu, takie uprzywilejowane traktowanie taryfowe lub zwolnienie z należności stosuje się również w przypadkach, w których dług celny powstaje zgodnie z art. 79, jeżeli

uchybie, które doprowadziło do powstania długu celnego, nie stanowiło usiłowania popełnienia oszustwa.

- 8 Zgodnie z motywem 38 tego kodeksu, w przypadkach gdy dług celny powstaje w wyniku nieprzestrzegania przepisów prawa celnego, należy uwzględnić istnienie dobrej wiary dłużnika oraz ograniczyć skutki spowodowanego przez niego zaniedbania.

Właściwe przepisy prawa krajowego

- 9 W okresie, którego dotyczy niniejsza sprawa, obowiązywała Mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawa nr 200 z 1994 r. o podatku od wartości dodanej). Ustawa ta została zastąpiona nową ustawą o podatku od wartości dodanej, a mianowicie ustawą nr 200 z 2023 r., jednakże poprzednia ustawa nadal obowiązuje, w zakresie, w jakim ma to znaczenie w niniejszej sprawie, do okoliczności odnoszących się do okresu poprzedzającego wejście w życie nowej ustawy. Poniżej przedstawiono obowiązujące przepisy ustawy z 1994 r. Nowa ustawa zawiera zasadniczo podobne przepisy.
- 10 Zgodnie z rozdziałem 1 § 1 akapit pierwszy pkt 3 ustawy z 1994 r. podatek VAT jest należny przy przywozie towarów do kraju, w przypadku gdy przywóz ten podlega opodatkowaniu. Zgodnie z rozdziałem 2 § 1a „przywóz” oznacza wprowadzenie na terytorium Szwecji towarów z miejsca znajdującego się poza Unią Europejską.
- 11 Rozdział 3 § 30 akapit pierwszy ustawy z 1994 r. stanowi, że przywóz, który jest zwolniony z podatku na podstawie lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (ustawy nr 1551 z 1994 r. o w szczególności zwolnieniu z podatku przy przywozie), jest zwolniony z opodatkowania.
- 12 Rozdział 2 § 5 akapit pierwszy ustawy o w szczególności zwolnieniu z podatku przy przywozie stanowi, że zwolnienie jest przyznawane w odniesieniu do produktów unijnych, które po ich wywiezieniu z Unii do państwa trzeciego zostały wprowadzone na terytorium Szwecji przez osobę, która dokonała ich wywozu, przy czym nie zostały one przetworzone w trakcie wywozu z Unii. Zgodnie z akapitem drugim zwolnienie jest przyznawane tylko wtedy, gdy towary są zwolnione z należności celnych, między innymi, na podstawie art. 203 unijnego kodeksu celnego. Towary zwolnione z należności celnych na mocy rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej są traktowane tak, jakby podlegały należnościom celnym.

Stan faktyczny postępowania głównego

- 13 AA jest właścicielką koni, które są wykorzystywane na zawodach organizowanych w różnych państwach. Dokonała ona wywozu dwóch koni do

Norwegii, czyli poza obszar celny Unii. Po tym jak konie wzięły udział w zawodach wprowadzono je z powrotem do Unii przez przejście graniczne z Norwegii do Szwecji. AA nie skierowała się do posterunku urzędu celnego na granicy w celu przedstawienia wprowadzonych towarów. Została jednak zatrzymana podczas kontroli drogowej przez Tullverket (urząd celny) wkrótce po minięciu przez nią posterunku celnego.

- 14 Urząd celny podjął decyzję o naliczeniu AA należnego podatku VAT w kwocie 41 178 koron szwedzkich (SEK). Nie pobrano żadnego cła. Zdaniem urzędu celnego zwolnienie z podatku VAT w przypadku powrotnego przywozu nie mogło zostać przyznane, ponieważ AA nie zgłosiła koni do dopuszczenia do swobodnego obrotu ani nie wystąpiła o zwolnienie z opłat celnych.
- 15 AA odwołała się od tej decyzji do Förvaltningsrätten i Karlstad (sądu administracyjnego w Karlstad, Szwecja), który oddalił to odwołanie. Förvaltningsrätten stwierdził, że konie nie zostały przedstawione organom celnym po ich przybyciu na obszar celny Unii, w związku z czym powstał dług celny, co oznaczało, że podatek VAT był należny. Sąd stwierdził następnie, że podstawowym wymogiem przyznania zwolnienia z podatku VAT w przypadku powrotnego przywozu jest zgłoszenie towarów do dopuszczenia do obrotu oraz złożenie wniosku przez zgłaszającego. Ponieważ tak się nie stało, nie można było udzielić zwolnienia z podatku VAT.
- 16 Zarówno AA, jak i Allmänna ombudet hos Tullverket (Generalny Przedstawiciel Urzędu Celnego, Szwecja) wnieśli apelacje od wyroku Förvaltningsrätten do Kammarrätten i Göteborg (apelacyjnego sądu administracyjnego w Göteborgu, Szwecja) i twierdzili, że należy stwierdzić nieważność decyzji o naliczeniu AA podatku VAT. Kammarrätten oddalił apelacje zasadniczo z tych samych powodów, na których oparł się Förvaltningsrätten.
- 17 AA wniosła kasację od wyroku Kammarrätten do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego), który stwierdził, że kasacja jest dopuszczalna. Skargę w interesie publicznym w tej sprawie przed Högsta förvaltningsdomstolen wniósł Generalny Przedstawiciel Urzędu Celnego. Generalny przedstawiciel – a nie urząd celny – jest zatem stroną przeciwną w postępowaniu. Urząd celny otrzymał jednak możliwość przedstawienia uwag w tej sprawie.
- 18 W pismach wymienionych między stronami po dopuszczeniu kasacji AA twierdziła, że złożyła ustne oświadczenie funkcjonariuszom celnym, gdy została zatrzymana przez nich po minięciu posterunku celnego. Generalny przedstawiciel z kolei twierdzi, że funkcjonariusze pracujący tego dnia w urzędzie celnym zaprzeczają, jakoby dokonano jakiegokolwiek zgłoszenia ustnego.
- 19 AA nie wskazała na wcześniejszych etapach postępowania, że dokonała ustnego zgłoszenia. Aby okoliczność podniesiona po raz pierwszy przed Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższym sądem administracyjnym) została wzięta pod

uwagę przez sąd, muszą istnieć szczególne powody. Sąd odsyłający oceni w późniejszym terminie, czy należy uwzględnić złożone przez AA uwagi dotyczące jej ustnego zgłoszenia. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy jednak wyłącznie zdarzeń, które były badane w sądach niższej instancji, a mianowicie okoliczności przejścia urzędu celnego bez przedstawienia towaru i bez złożenia zgłoszenia celnego lub wniosku o zwolnienie z cła.

Stanowiska stron i urzędu celnego

AA

- 20 AA wnosi o zmianę orzeczenia Kammarrätten w taki sposób, aby stwierdzona została nieważność decyzji organu celnego o naliczeniu jej podatku VAT. Przedstawia ona poniższe argumenty.
- 21 Nie miała ona nic do zyskania w kategoriach finansowych, gdy nie zatrzymała się w urzędzie celnym i nie zgłosiła wjazdu koni, ale w interesie zwierząt chciała zdążyć na prom do Finlandii, co skróciłoby czas ich podróży. Przed wyjazdem do Norwegii upewniła się, że czasowy wywóz do Norwegii został prawidłowo przeprowadzony i była przekonana, że w związku z tym spełnione zostały również warunki powrotnego przywozu. Był to błąd z jej strony i byłoby nieracjonalne, aby w związku z tym została obciążona podatkiem VAT z tytułu powrotnego przywozu.
- 22 Artykuł 86 ust. 6 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że uprawnienie do zwolnienia z cła, a tym samym zwolnienia z podatku VAT, istnieje nawet wówczas, gdy nie są spełnione przesłanki proceduralne określone w art. 203, pod warunkiem że nie ma mowy o próbie oszustwa. Ponieważ zostały spełnione przesłanki merytoryczne z art. 203 i nie ma mowy o próbie oszustwa, nie powinna ona być obciążona podatkiem VAT.

Generalny Przedstawiciel Urzędu Celnego

- 23 Generalny Przedstawiciel Urzędu Celnego twierdzi obecnie, że decyzja o naliczeniu AA podatku VAT była słuszna i dlatego uważa, że jej odwołanie od wyroku Kammarrätten powinno zostać oddalone. Generalny Przedstawiciel przedstawia następujące argumenty.
- 24 Jednym z warunków zwolnienia koni z podatku VAT przy powrotnym przywozie jest zwolnienie ich z cła. Oczywistym jest, że materialne przesłanki zwolnienia z cła zgodnie z art. 203 unijnego kodeksu celnego zostały spełnione i że nie ma mowy o próbie oszustwa.
- 25 Warunkiem zwolnienia na podstawie art. 203 jest również zgłoszenie towarów do dopuszczenia do obrotu i złożenie przez zainteresowaną osobę wniosku o zwolnienie. Artykuły 86 ust. 6 i art. 203 nie zawierają żadnych wyjątków od

tych warunków. Należy zatem uznać, że mają one zastosowanie również w przypadkach, gdy dług celny na mocy art. 79 powstał w wyniku nieprzestrzegania jednego z obowiązków określonych w przepisach prawa celnego.

- 26 Z akt sprawy znajdujących się w posiadaniu sądu nie wynika, że AA spełniła warunki proceduralne określone w art. 203, kiedy konie zostały wprowadzone na obszar celny Unii.

Organ celny

- 27 Organ celny wnosi o oddalenie odwołania przedstawiając następującą argumentację: ponieważ towar nie został zgłoszony do dopuszczenia do obrotu, nie podlega on zwolnieniu celnemu na podstawie art. 203. Ich przywóz musi w związku z tym podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

Konieczność uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 28 Z dyrektywy VAT wynika, że import towarów z państwa trzeciego do Unii podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednakże zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy, państwa członkowskie powinny zwolnić z podatku ponowny przywóz towarów w stanie, w jakim zostały wywiezione, przez osobę, która dokonała eksportu, w przypadku gdy towary te są zwolnione z cła.
- 29 AA dokonała ponownego przywozu koni w stanie, w jakim były one w momencie ich wywozu. Decydującym czynnikiem dla ustalenia, czy jest ona zobowiązana do zapłaty podatku VAT z tytułu powrotnego przywozu jest zatem to, czy konie są zwolnione z opłat celnych w rozumieniu art. 143 ust. 1 lit. e).
- 30 Zwolnienie z należności celnych przywozowych w przypadku powrotnego przywozu reguluje art. 203 unijnego kodeksu celnego. Bezsporne jest, że w niniejszym przypadku określone w nim materialne przesłanki zwolnienia zostały spełnione. Jednakże, jak wskazano w pkt 19 powyżej, niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powstał w związku z tym, że AA, z naruszeniem art. 139 ust. 1 unijnego kodeksu celnego, nie przedstawiła wprowadzanych towarów urzędowi celnemu i przesłanki proceduralne zwolnienia określone w art. 203 – polegające na konieczności zgłoszenia towarów do dopuszczenia do obrotu i złożeniu wniosku o zwolnienie – nie zostały przez nią spełnione.
- 31 Z art. 79 ust. 1 lit. a) unijnego kodeksu celnego wynika, że jeżeli towary podlegają należnościom celnym przywozowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny Unii. Jednakże zgodnie z art. 86 ust. 6 zwolnienie z należności celnych przywozowych przewidziane w art. 203 musi mieć zastosowanie również w przypadkach, gdy dług celny powstał na podstawie art. 79, pod warunkiem że

uchybie, które doprowadziło do powstania długu celnego nie stanowiło usiłowania popełnienia oszustwa. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że AA nie usiłowała popełnić oszustwa.

- 32 AA twierdzi, że art. 86 ust. 6 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że uprawnienie do zwolnienia z cła istnieje nawet wówczas, gdy nie są spełnione przesłanki proceduralne określone w art. 203. Zgodnie z tą interpretacją konie podlegają zatem zwolnieniu z cła, co oznacza, że zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT ich powrotny przywóz powinien być zwolniony z podatku VAT.
- 33 Generalny przedstawiciel podnosi z kolei, że aby możliwe było przyznanie zwolnienia z należności celnych przywozowych, muszą zostać spełnione także przesłanki proceduralne określone w art. 203 unijnego kodeksu celnego. Ponieważ przesłanki te nie są spełnione, w ramach tej interpretacji nie należy przyznawać zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT.
- 34 Zdaniem Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego) nie jest jasne, która z tych interpretacji jest właściwa.
- 35 Z jednej strony, jak podnosi generalny przedstawiciel, brzmienie art. 86 ust. 6 i art. 203 stanowi jedynie, że aby możliwe było uzyskanie ulgi, muszą zostać spełnione wszystkie przesłanki określone w art. 203. W konsekwencji samo brzmienie nie pozwala na przyjęcie poglądu, że w sytuacjach objętych art. 79 do przyznania zwolnienia nie muszą zostać spełnione także przesłanki proceduralne określone w art. 203.
- 36 Z drugiej strony warunkiem, aby w ogóle powstał dług celny na podstawie art. 79, jest niewypełnienie jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego. Powstaje pytanie, w jakich sytuacjach importer może być winnym takiego niewypełnienia obowiązków, a jednocześnie spełniać przesłanki proceduralne określone w art. 203. W każdym razie zaistnienie naruszenia takiego jak rozpatrywane w niniejszej sprawie – nieprzedstawienie wprowadzenia towarów z naruszeniem art. 139 ust. 1 – jest mało prawdopodobne bez jednoczesnego niezłożenia przez importera zgłoszenia celnego i niewystąpienia przez niego o zwolnienie z opodatkowania. Wykładnia oparta wyłącznie na brzmieniu przepisów oznaczałaby zatem prawdopodobnie, że art. 86 ust. 6 w takiej sytuacji nigdy nie będzie miał zastosowania. Wątpliwe jest, czy jest to zgodne z celem przepisów (por. motyw 38 unijnego kodeksu celnego).
- 37 Nie wydaje się, aby kwestia interpretacji pojawiająca się w niniejszej sprawie była badana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w związku z czym zdaniem Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego) nie istnieją wystarczające wskazówki umożliwiające mu wydanie wyroku. Konieczne jest zatem uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

- 38 W świetle powyższego Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) zwraca się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie.

Pytanie

- 39 Czy art. 143 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT oraz art. 86 ust. 6 i art. 203 unijnego kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że muszą zostać spełnione zarówno przesłanki materialne, jak i proceduralne określone w art. 203 kodeksu aby przyznane zostało zwolnienie z należności celnych przywozowych – a tym samym zwolnienie z podatku VAT – w przypadku powrotnego przywozu, jeżeli dług celny w rozumieniu art. 79 unijnego kodeksu celnego powstał w wyniku niedopełnienia obowiązku przedstawienia towarów określonego w art. 139 ust. 1 unijnego kodeksu celnego?