

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 11 lipca 2013 r.(*)

Wspólnotowy kodeks celny – Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 – Artykuł 206 – Powstanie długi celny – Kradzież towarów objętych procedurą składu celny – Pojęcie nieodwracalnej utraty towaru wskutek działania siły wyższej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 71 – Podatek od wartości dodanej – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego – Wymagalność podatku

W sprawie C-273/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Francja) postanowieniem z dnia 30 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

Directeur général des douanes et droits indirects,

Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

przeciwko

Harry Winston SARL,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 marca 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Harry Winston SARL przez X. Jauze'a, avocat,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a, D. Colasa oraz C. Candat, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka oraz J. Vlášila, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu estońskiego przez M. Linntam, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz Z. Chatzipavlou, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 206 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 1) (zwanego dalej „kodeksem celnym”), oraz art. 71 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek został złożony w ramach sporu między directeur général des douanes et droits indirects (generalnym dyrektorem ds. ceł i podatków pośrednich) i chef de l’agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (szefem agencji dochodów krajowej dykcji ds. informacji i postępowania w sprawach celnych) (zwanymi dalej „organem celnym”) a spółką Harry Winston SARL (zwaną dalej „spółką Harry Winston”) w przedmiocie zapłaty należności celnych i podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od towarów skradzionych w okresie, w którym były one objęte procedurą składu celnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 79/623/EWG

3 Motyw dziewiąty dyrektywy Rady 79/623/EWG z dnia 25 czerwca 1979 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych w dziedzinie dągu celnego (Dz.U. L 179, s. 31), uchylony kodeksem celnym, miał następujące brzmienie:

„[...] poza zapłatą dągu celnego lub jego przedawnieniem zgodnie z obowiązującymi przepisami przyczyny wygaśnięcia [dągu celnego] powinny opierać się na ustaleniu, że towary w rzeczywistości nie osiągnęły przeznaczenia ekonomicznego uzasadniającego zastosowanie należności celnych przywózowych lub wywózowych” [tęmaczenie nieoficjalne].

Kodeks celny

4 Artykuł 202 ust. 1 kodeksu celnego stanowi:

„Dąg celny w przywozie powstaje w wyniku:

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

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

skądzie wolnocowym.

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

5 Artykuł 203 kodeksu celnego przewiduje, że:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

– usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom przywozowym.

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

3. Działnikami są:

– osoba, która usunęła towar spod dozoru celnego,

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

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

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

6 Zgodnie z art. 204 kodeksu celnego:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

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

[...]

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.

[...]”.

7 Artykuł 206 ust. 1 kodeksu celnego przewiduje:

„W drodze odstąpienia od art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) uważa się, że dług celny w przywozie nie powstaje w odniesieniu do określonego towaru, gdy osoba, której to dotyczy, udowodni, że niewykonanie obowiązków wynikających:

– z przepisów art. 38–41 oraz art. 177 tiret drugie lub

– z czasowego składowania towarów, lub

– z zastosowania procedury celnej, który towar ten został objęty,

spowodowane było całkowitym zniszczeniem lub nieodwracalną utratą tego towaru ze względu na jego charakter, nieprzewidziane okoliczności lub działanie siły wyższej albo towar został zniszczony za zgodą organów celnych.

W rozumieniu niniejszego ustępu towar uważa się za nieodwracalnie utracony, gdy nie może już zostać przez nikogo wykorzystany”.

8 Artykuł 233 kodeksu celnego ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla obowiązujących przepisów dotyczących przedawnienia długu celnego, jak również odnoszących się do niepokrycia długu celnego w przypadku niewypłacalności dłużnika stwierdzonej drogą sądową, dług celny wygasa:

[...]

c) jeżeli wobec towarów zgłoszonych do procedury celnej określającej obowiązek uiszczenia należności:

– zgłoszenie celne zostało unieważnione,

– jeżeli towary przed ich zwolnieniem zostały zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek bądź zostały zniszczone na polecenie organów celnych, zostały zniszczone lub stały się przedmiotem zrzeczenia zgodnie z art. 182, bądź zostały zniszczone lub nieodwracalnie utracone ze względu na ich charakter lub w wyniku nieprzewidzianych okoliczności bądź działania siły wyższej;

[...]”.

Dyrektywa VAT

9 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i d) dyrektywy VAT przewiduje:

„1. Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

d) import towarów”.

10 Artykuł 70 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów”.

11 Artykuł 71 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty, towary zostają objęte jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, 276 i 277, lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych, lub procedurą tranzytu zewnętrznego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek]

VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

W przypadku jednak gdy importowane towary podlegają należnościom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku ustanowionym w ramach wspólnej polityki, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego [obowiązku uiszczenia tych należności lub opłat] i zaistnienia wymagalności tych [należności lub] opłat.

2. W przypadku gdy importowane towary nie podlegają żadnej z [należności lub] opłat, o których mowa w ust. 1 akapit drugi, państwa członkowskie stosują w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego oraz wymagalności podatku obowiązujące przepisy celne”.

12 Artykuł 156 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT wskazuje, że „[p]aństwa członkowskie mogą zwolnić [...] dostawę towarów, które mają zostać objęte procedurą składu celnego [...]”.

Prawo francuskie

13 *Bulletin officiel des douanes françaises* (urzędowy biuletyn służby celnej) nr 6551 z dnia 29 maja 2002 r. w rozdziale 9 sekcja III wskazuje:

„A) Niedobory towarów stwierdzone przez organ celny lub uytkownika

Artykuły 203 i 206 [kodeksu celnego], art. 520² [przepisów wykonawczych do kodeksu celnego]

12. W razie zniszczenia lub nieodwracalnej utraty towarów (kradzież, pożar, powód itp.) podmiot gospodarczy ma obowiązek dostarczyć dowody wykazujące ilość towarów zniszczonych lub utraconych.

[...].

14. Należności celne i podatkowe są wymagalne od ilości towarów, które zniknęły, chyba że podmiot gospodarczy dostarczy dowód, że zachodzi przypadek wystąpienia nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej.

[...]

C) Zwolnienie z należności celnych i podatkowych

[...]

Nieprzewidziane okoliczności lub siła wyższa

Artykuły 203 i 206 [kodeksu celnego] i art. 862 [przepisów wykonawczych do kodeksu celnego]

1. Jeżeli korzystający ze składu celnego uważa, że doświadczył działania siły wyższej, powinien zwrócić się do organu kontroli celnej z wnioskiem na piśmie o zwolnienie z należności celnych i podatkowych towarów zniszczonych lub utraconych; do wniosku należy załączyć wszelkie dokumenty i dowody na jego poparcie [...].

[...]

4. Niemniej należy zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału [wyrok z dnia 5 października 1983 r. w sprawach połączonych 186/82 i 187/82 *Esercizio Magazzini Generali* i

Mellina Agosta, Rec. s. 2951] usunięcie [spod dozoru celnego] – przez osoby trzecie i nawet bez dowiedzionego zawinienia po stronie dżurnika – towarów objętych należnościami celnymi nie powoduje wygaśnięcia obowiązku z nimi związane. Tak więc kradzież nie stanowi przypadku działania siły wyższej i nie powoduje wygaśnięcia dżugu celnego.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 W następstwie mającego miejsce w dniu 6 października 2007 r. rozboju połączonego z bezprawnym uwięzieniem, w trakcie którego skradziona została biżuteria objęta procedurą składu celnego, organ celny zażądał od spółki Harry Winston, na mocy wezwania do zapłaty z dnia 16 listopada 2007 r., uiszczenia należności celnych i podatku VAT należnych od tych towarów. Po bezowocnym odwołaniu na drodze administracyjnej spółka Harry Winston pozwała organ celny celem doprowadzenia do stwierdzenia nieważności owej decyzji.

15 W orzeczeniu wydanym w dniu 3 czerwca 2009 r. tribunal d’instance du 10^e arrondissement de Paris (sąd rejonowy dla dzielnicy Paryż X) stwierdził nieważność wezwania do zapłaty w odniesieniu do podatku VAT, a jeżeli chodzi o należności celne – zawiesił postępowanie do chwili wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie dwóch pytań prejudycjalnych dotyczących wykadni art. 206 kodeksu celnego.

16 Organ celny wniósł apelację od tego orzeczenia.

17 W wyroku z dnia 7 grudnia 2010 r. cour d’appel (sąd apelacyjny) utrzymał orzeczenie tribunal d’instance du 10^e arrondissement de Paris stwierdzające nieważność wezwania do zapłaty w odniesieniu do podatku VAT, a w kwestii dżugu celnego orzeczenie to zmienił.

18 Co się tyczy należności celnych, cour d’appel wskazała, opierając się na *Bulletin officiel des douanes françaises* nr 6551 z dnia 29 maja 2002 r., że francuska administracja utożsamiała kradzież towarów z ich zniszczeniem lub z nieodwracalną stratą w rozumieniu art. 206 kodeksu celnego i że ta sama doktryna zwalniała podmiot gospodarczy, jeżeli wykazał on, iż nieodwracalna strata, w omawianym przypadku kradzieży, była wynikiem działania siły wyższej.

19 Zgodnie ze stanowiskiem cour d’appel spółka Harry Winston mogła uznać, opierając się na zasadzie ochrony uzasadnionych oczekiwań, że nie musiała uiścić należności celnych w niniejszym przypadku, z zastrzeżeniem wykazania, iż kradzież była wynikiem działania siły wyższej. Sąd ten stwierdził, że wspomniany rozbój, przez swój gwałtowność i charakterystykę kryminologiczną, był nieprzewidywalny i niemożliwy do uniknięcia, spełniał przesłanki siły wyższej i doprowadził do nieodwracalnej utraty towaru.

20 Jeżeli chodzi o podatek VAT, cour d’appel zauważyła, iż Trybunał orzekł w wyroku z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 *British American Tobacco i Newman Shipping*, Zb.Orz. s. I-7077, że kradzież towarów nie stanowi „odpłatnej dostawy towarów” w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT, a tym samym nie może jako taka być objęta podatkiem VAT.

21 Organ celny wniósł kasację. Zarzucił cour d’appel, po pierwsze, że ten nie sprawdził – pomimo wniosku w tym zakresie – czy Trybunał nie orzekł w ww. wyroku w sprawach połączonych *Esercizio Magazzini Generali i Mellina Agosta*, iż kradzież towarów objętych należnościami celnymi nie powodowała wygaśnięcia obowiązku z nimi związane, a po drugie, co się tyczy podatku VAT, że orzekł w oparciu o ww. wyrok w sprawie *British American Tobacco i Newman Shipping*, podczas gdy w omawianej sprawie zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego była nie „odpłatna dostawa towarów” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a)

dyrektywy VAT, lecz „import”, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy.

22 Cour de cassation (trybuna? kasacyjny) podkre?la, ?e od czasu wydania ww. wyroku w sprawach po??czonych Esercizio Magazzini Generali i Mellina Agosta pojawi?y si? dwa nowe elementy, które uniemo?liwiaj? jednoznaczne stwierdzenie, ?e wyrok ten nadal wpisuje si? w zakres prawa pozytywnego. Po pierwsze bowiem, kodeks celny, przyj?ty w 1992 r., nie przej?? wymogu motywu dziewi?tego dyrektywy 79/623, o którym mowa w ww. wyroku w sprawach po??czonych Esercizio Magazzini Generali i Mellina Agosta, uzale?niaj?cego wyga?ni?cie d?ugu celnego od stwierdzonej lub domniemywanej okoliczno?ci, ?e towary po kradzie?y nie dosta?y si? ponownie do obiegu gospodarczego. Po drugie, Trybuna? przyj?? w ww. wyroku w sprawie British American Tobacco i Newman Shipping, ?e kradzie? towarów nie stanowi „odp?atnej dostawy towarów” w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT, a tym samym nie mo?e jako taka by? obj?ta podatkiem VAT.

23 W tych okoliczno?ciach Cour de cassation postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 206 [kodeksu celnego] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kradzie? towaru obj?tego procedur? sk?adu celnego, która mia?a miejsce w okoliczno?ciach niniejszej sprawy, stanowi nieodwracaln? utrat? towaru i przypadek dzia?ania si?y wy?szej, co skutkuje tym, ?e w takiej sytuacji uznaje si?, ?e d?ug celny w przywozie nie powsta??

2) Czy kradzie? towarów obj?tych procedur? sk?adu celnego sprawia, ?e zgodnie z art. 71 [dyrektywy VAT] zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a podatek [VAT] staje si? wymagalny?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

24 Tytu?em wst?pu nale?y stwierdzi?, ?e nawet je?li formalnie s?d odsy?aj?cy ograniczy? swe pytanie do wyk?adni art. 206 kodeksu celnego, to okoliczno?? tego rodzaju nie stanowi przeszkody dla dostarczenia mu przez Trybuna? wszystkich elementów wyk?adni prawa Unii, które mog? by? u?yteczne dla rozstrzygni?cia zawis?ej przed nim sprawy, bez wzgl?du na to, czy s?d ten zawar? owe kwestie w tre?ci swych pyta? czy te? nie. Zadane pytania powinny bowiem zosta? rozstrzygni?te w ?wietle wszystkich postanowie? traktatu WE i prawa wtórnego mog?cych mie? znaczenie dla przedstawionego problemu (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r. w sprawach po??czonych od C?578/10 do C?580/10 van Putten i in., pkt 23, 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Bezsprzeczne jest, ?e art. 206 kodeksu celnego – w sytuacjach, które ze wzgl?du na obj?cie zakresem stosowania art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) tego kodeksu powinny co do zasady powodowa? powstanie d?ugu celnego – wyklucza, na zasadzie odst?pstwa od wspomnianych artyku?ów, powstanie takiego d?ugu w przypadku, gdy zainteresowany dowiedzie, ?e niewykonanie ci???cych na nim obowi?zków jest spowodowane zniszczeniem lub nieodwracaln? utrat? towaru ze wzgl?du na jego charakter, lub wyst?pieniem nieprzewidzianych okoliczno?ci, lub dzia?aniem si?y wy?szej, albo jest nast?pstwem zgody udzielonej przez organy celne. Z powy?szego wynika, ?e art. 206 kodeksu celnego mo?e znale?? zastosowanie wy??cznie w sytuacjach, w których d?ug celny mo?e powsta? na mocy art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) tego kodeksu.

26 Artyku? 202 kodeksu celnego reguluje powstanie d?ugu celnego w sytuacji nielegalnego wprowadzenia towaru na obszar celny Unii Europejskiej, która to sytuacja nie odpowiada stanowi

faktycznemu sporu g?ównego.

27 Je?li chodzi o art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, równie? nie znajduje on zastosowania do niniejszej sprawy z tego wzgl?du, ?e odnosi si? do powstania d?ugu celnego w przywozie w razie niewykonania jednego z obowi?zków wynikaj?cych, w odniesieniu do towaru podlegaj?cego nale?no?ciom celnym przywozowym, ze stosowania procedury celnej, któr? towar ten zosta? obj?ty, w przypadkach innych ni? okre?lone w art. 203 kodeksu celnego. Artyku?y 203 i 204 kodeksu celnego maj? bowiem rozbie?ne zakresy stosowania, jako ?e pierwszy z nich reguluje zachowania skutkuj?ce usuni?ciem towaru spod dozoru celnego, a przedmiotem drugiego z nich s? uchybienia zobowi?zaniom i warunkom zwi?zanym z ró?nymi procedurami celnymi.

28 Celem ustalenia, który z wymienionych dwóch artyku?ów stanowi podstaw? dla powstania d?ugu celnego w przywozie, nale?y w pierwszej kolejno?ci zbada?, czy okoliczno?ci faktyczne sprawy sk?adaj? si? na usuni?cie towaru spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 kodeksu celnego. Przepisy art. 204 kodeksu celnego mog? znale?? zastosowanie wy??cznie wówczas, gdy odpowied? na to pytanie b?dzie przeczc?ca (zob. wyrok z dnia 12 lutego 2004 r. w sprawie C?337/01 Hamann International, Rec. s. I?1791, pkt 30).

29 W odniesieniu konkretnie do poj?cia usuni?cia spod dozoru celnego, o którym mowa w art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u nale?y rozumie? je w ten sposób, i? obejmuje ono ka?de dzia?anie lub zaniechanie stanowi?ce cho?by chwilow? przeszkod? dla w?a?ciwego organu celnego w dost?pie do towaru podlegaj?cego dozorowi celnemu i w przeprowadzeniu kontroli przewidzianych przez uregulowania celne (wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C?371/99 Liberexim, Rec. s. I?6227, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?222/01 British American Tobacco, Rec. s. I?4683, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C?300/03 Honeywell Aerospace, Zb.Orz. s. I?689, pkt 19).

30 Sytuacja taka zachodzi, gdy – tak jak w okoliczno?ciach post?powania g?ównego – towary obj?te procedur? zawieszaj?c? zosta?y skradzione (zob. wyrok z dnia 15 wrze?nia 2005 r. w sprawie C?140/04 United Antwerp Maritime Agencies i Seaport Terminals, Zb.Orz. s. I?8245, pkt 31).

31 Powstanie d?ugu celnego w takich okoliczno?ciach znajduje zreszt? uzasadnienie w fakcie, ?e towary znajduj?ce si? fizycznie w sk?adzie celnym w Unii zosta?yby obj?te nale?no?ciami celnymi, gdyby nie podlega?y procedurze zawieszaj?cej sk?adu celnego. Co za tym idzie, kradzie? dokonana w sk?adzie celnym skutkuje wyprowadzeniem tych towarów ze sk?adu celnego bez dokonania odprawy celnej. Przyj?te przez Trybuna? w ww. wyroku w sprawach po??czonych Esercizio Magazzini Generali i Mellina Agosta domniemanie, zgodnie z którym w przypadku kradzie?y towar dostaje si? do obiegu gospodarczego Unii, jest wi?c nadal adekwatne, pomimo faktu, ?e kodeks celny nie zawiera ju? brzmienia odpowiadaj?cego motywowi dziwi?temu dyrektywy 79/623, na który powo?a? si? Trybuna? w przytoczonym wyroku.

32 W ka?dym razie, jak zosta?o ju? wskazane w pkt 25 niniejszego wyroku, art. 206 kodeksu celnego nie pozwala wy??czy? powstania d?ugu celnego w razie nieodwracalnej utraty towaru w wyniku dzia?ania si?y wy?szej w przypadku usuni?cia towaru spod dozoru celnego, o którym mowa w art. 203 ust. 1 tego kodeksu.

33 Z powyższych rozważań wynika, że kradzież towarów mająca miejsce w okolicznościach takich jak okoliczności sprawy głównej powoduje powstanie długu celnego w przywozie zgodnie z art. 203 ust. 1 kodeksu celnego oraz że – w odpowiedzi na pytanie postawione w pkt 28 niniejszego wyroku – kradzież towarów objętych, jak w sprawie głównej, procedurą składu celnego nie podlega art. 204 ust. 1 lit. a) tego kodeksu.

34 Co za tym idzie, jako że art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego nie znajdują zastosowania w sprawie głównej, nie zachodzi potrzeba dokonania wykładni art. 206, stosującego się wyjącznie do sytuacji, w których dług celny może powstać zgodnie z tymi przepisami.

35 Co się tyczy argumentu wysuniętego przez rząd francuski, zgodnie z którym Trybunał powinien uwzględnić art. 233 lit. c) kodeksu celnego, należy podkreślić, że w trakcie rozprawy spółka Harry Winston oraz Komisja Europejska słusznie zwróciły uwagę, iż przepis ten znajduje zastosowanie jedynie do towarów zgłoszonych do procedury celnej określającej obowiązek uiszczenia należności celnych, a w związku z tym, skoro procedura składu celnego jest procedurą zawieszającą, nie spełnia wspomnianego kryterium. W konsekwencji w niniejszej sprawie nie zachodzi potrzeba zbadania ewentualności wygaśnięcia długu celnego przewidzianej w art. 233 lit. c) kodeksu celnego.

36 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 203 ust. 1 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że kradzież towarów objętych procedurą składu celnego stanowi usunięcie tych towarów spod dozoru celnego w rozumieniu wskazanego przepisu, powodując powstanie długu celnego w przywozie, oraz że art. 206 tego kodeksu może znaleźć zastosowanie wyjącznie w sytuacjach, w których dług celny może powstać na mocy art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) wspomnianego kodeksu.

W przedmiocie pytania drugiego

37 W ramach pytania drugiego sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o ustalenie, czy art. 71 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kradzież towarów objętych procedurą składu celnego sprawia, iż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny.

38 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający jest zdania, iż w sprawie głównej zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny dopiero w momencie, kiedy towary przestają podlegać procedurze składu celnego, zgodnie z art. 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

39 Niemniej, jak wynika zresztą z uwag przedstawionych Trybunałowi na piśmie przez szereg państw członkowskich i Komisję, do niniejszej sprawy należy stosować art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, zgodnie z którym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalności.

40 Artykuł 70 dyrektywy VAT ustanawia zasadę, zgodnie z którą zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny z chwilą przywozu towarów. Artykuł 71 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje w szczególności, że jeżeli z chwilą ich wprowadzenia do Unii towary zostają objęte procedurą składu celnego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tej procedurze. Artykuł 71 ust. 1 akapit drugi reguluje jednakże sytuację szczególną, w której w odniesieniu do przywiezionych

towarów objętych należnościami celnymi, opłatami rolnymi lub opłatami o równoważnym skutku ustanowionymi w ramach wspólnej polityki, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku uiszczenia tych należności lub opłat i zaistnienia ich wymagalności.

41 W tym względzie należy przypomnieć, że podatek VAT w przywozie i należności celne wykazują porównywalne cechy 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 powołanie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT w przywozie i jego wymagalności ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia należności celnych i ich wymagalności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 grudnia 1990 r. w sprawie C-343/89 Witzemann przeciwko Hauptzollamt München-Mitte, Rec. s. I-4477, pkt 18; a także z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-230/08 Dansk Transport og Logistik, Zb.Orz. s. I-3799, pkt 90, 91).

42 W sprawie takiej jak sprawa główna, w której zgodnie z art. 203 kodeksu celnego długi celny powstaje w chwili usunięcia spod dozoru celnego towarów objętych procedurą składu celnego, to jest w chwili kradzieży tych towarów, należy przyjąć, że podatek VAT staje się wymagalny w tym samym momencie, na mocy art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

43 Wyżej wymieniony wyrok w sprawie British American Tobacco i Newman Shipping nie może podważyć tej odpowiedzi. W sprawie, w której wyrok ten został wydany, analizowanym zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego była bowiem odpłatna dostawa towarów, natomiast w sprawie głównej takim zdarzeniem, na które powołuje się organ celny, był przywóz towarów. Tym samym odpowiedź udzielona przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie British American Tobacco i Newman Shipping, zgodnie z którą kradzież towarów nie może na uznać za odpłatną dostawę towarów, a w konsekwencji nie może na jej objęcie podatkiem VAT, nie może zostać przeniesiona na grunt okoliczności niniejszej sprawy.

44 W sprawie głównej podstawa opodatkowania mogła bowiem zostać ustalona, jako że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT stanowi przywóz towarów. Kradzież towarów powoduje powstanie długu celnego w przywozie, a wymagalność należności celnych automatycznie pociąga za sobą wymagalność podatku.

45 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że art. 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kradzież towarów objętych procedurą składu celnego sprawia, iż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 203 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że kradzież towarów objętych procedurą składu celnego stanowi usunięcie tych towarów spod dozoru celnego w rozumieniu wskazanego przepisu, powodujące powstanie długu celnego w**

przywozie. Artyku? 206 tego rozporz?dzenia mo?e znale?? zastosowanie wy??cznie w sytuacjach, w których d?ug celny mo?e powsta? na mocy art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) wspomnianego rozporz?dzenia.

2) Artyku? 71 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kradzie? towarów obj?tych procedur? sk?adu celnego sprawia, i? zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a podatek od warto?ci dodanej staje si? wymagalny.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.