OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 25 maja 2005 r. [1]

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii, Belgia) zwrócił się do Trybunału z pytaniami dotyczącymi wykładni szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG 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 [2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

I — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania przedstawione Trybunałowi

2. Spółka Newman Shipping and Agency Company (zwana dalej „Newman") prowadzi skład podatkowy w Antwerpii, gdzie składowane były wyroby tytoniowe produkowane i pakowane na terenie Belgii przez spółkę British American Tobacco International Ltd (zwaną dalej „BATI"), właściciela tych towarów. Na towarach tych nie umieszczono żadnych banderol.

3. W dniach 4 grudnia 1995 r. i 29 stycznia 1996 r., jak też w nocy z 14 na 15 czerwca 1998 r. na terenie składu dokonano kradzieży papierosów. Belgijskie organy celne i akcyzowe doręczyły Newman decyzję ustalającą wysokość należnego podatku akcyzowego oraz podatku VAT, który spółka ta obowiązana była zapłacić od brakujących papierosów, zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 58 ust. 1 belgijskiego kodeksu VAT oraz w art. 1 zarządzenia królewskiego nr 13 z dnia 29 grudnia 1992 r. w sprawie systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wyrobów tytoniowych (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1992 r., str. 28086, zwanego dalej „zarządzeniem królewskim") na tej podstawie, że podatek VAT od wyrobów tytoniowych jest wymagalny w tym samym momencie co podatek akcyzowy, a ponieważ podatek akcyzowy został zapłacony po stwierdzeniu ubytków w składzie, to podatek VAT również stał się wymagalny.

4. Zgodnie z art. 58 ust. 1 belgijskiego kodeksu VAT z 1969 r.:

„Wyroby tytoniowe, które są przywożone, nabywane w rozumieniu art. 25b lub wytwarzane na terenie Belgii, podlegają opodatkowaniu podatkiem, gdy na mocy przepisów

1 — Język oryginału: portugalski.
2 — Dz.U. L 145, str. 1.

ustawowych lub wykonawczych dotyczących opodatkowania tytoniu podlegają one opodatkowaniu belgijskim podatkiem akcyzowym.

[...]

Król określa sposoby poboru podatku od wyrobów tytoniowych oraz osoby zobowiązane do zapłaty podatku".

5. Artykuł 1 zarządzenia królewskiego stanowi: „Obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej od wyrobów tytoniowych [...] powstaje w tym samym momencie co obowiązek zapłaty podatku akcyzowego".

6. Po bezskutecznym wniesieniu odwołania Newman zapłaciła wymagane kwoty z zastrzeżeniem zwrotu, jeśli chodzi o podatek VAT. BATI zwróciła Newman rzeczone kwoty w całości.

7. Newman i BATI wniosły skargę do Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sądu pierwszej instancji w Antwerpii), domagając się zwrotu zapłaconych kwot. Skarga ta została oddalona orzeczeniem z dnia 4 kwietnia 2001 r., w którym uznano, że należało uiścić podatek akcyzowy od brakujących w wyniku kradzieży towarów oraz że w związku z tym zgodnie z art. 58 ust. 1 kodeksu VAT oraz art. 1 zarządzenia królewskiego od towarów tych należny jest także podatek VAT. Ponadto Rechtbank van eerste aanleg stwierdził, że przepisy te mają na celu uproszczenie poboru podatku, a więc są one zgodne z art. 27 szóstej dyrektywy.

8. W dniu 7 maja 2001 r. Newman i BATI odwołały się od tego orzeczenia do Hof van beroep te Antwerpen, który postanowił zwrócić do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy można mówić o »dostawie« w rozumieniu szóstej dyrektywy, jeśli wskutek tego podatek od wartości dodanej pobierany jest:

— przy braku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego lub czynności wykonywanej odpłatnie?

— przy braku przeniesienia prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel?

— w sytuacji, w której towary nie mogły zostać zgodnie z prawem wprowadzone do obrotu, jako że chodzi o towary kradzione oraz towary pochodzące z przemytu?

2) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze będzie inna w przypadku wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, a konkretnie wyrobów tytoniowych?

3) Czy w przypadku gdy nie jest pobierany podatek akcyzowy od wyrobów objętych tym podatkiem, pobór w tym przypadku podatku do wartości dodanej od tych towarów jest zgodny z przepisami szóstej dyrektywy?

4) Czy państwa członkowskie mogą uzupełniać listę czynności opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej w drodze powiadomienia w rozumieniu art. 27 ust. 2 lub 5 szóstej dyrektywy, nakładając obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej na szczeblu krajowym w przypadku kradzieży wyrobów objętych podatkiem akcyzowym na terenie składu podatkowego, czy też art. 2 szóstej dyrektywy zawiera wyczerpującą listę?

5) Czy w przypadku dokonania powiadomienia w rozumieniu art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, które to powiadomienie dotyczy wyłącznie przedpłaty podatku od wartości dadanej poprzez zakup banderol, państwo członkowskie uprawnione jest uzupełnić listę czynności opodatkowanych podatkiem od wartości dadanej, na przykład poprzez nałożenie obowiązku zapłaty podatku od wartości dadanej w sytuacji, w której na terenie składu podatkowego doszło do kradzieży wyrobów objętych podatkiem akcyzowym?".

9. Odpowiedź na powyższe pytania wymaga dokonania wykładni wielu przepisów szóstej dyrektywy, w szczególności jej art. 2 pkt 1, zgodnie z którym „opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega [...] dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie] na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze].

10. Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, iż „»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel".

11. Natomiast art. 10 tej dyrektywy stanowi, iż:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego].

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, począwszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeśli termin jego zapłaty może być późniejszy].

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

[...]".

12. Ponadto art. 27[3], dotyczący procedur uproszczonych, stanowi, iż:

„1. Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków [przepisów szczególnych] stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania. Środki podjęte [Przepisy przyjęte] w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą [mogą tylko w nieznacznym zakresie] wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji.

2. Państwo członkowskie chcące wprowadzić środki [przepisy] wymienione w ust. 1, informuje o nich Komisję oraz dostarczy Komisji wszelkie stosowne informacje.

[...]

5. Państwa członkowskie, które stosowały w dniu 1 stycznia 1977 r. specjalne środki rodzaju określonego w ust. 1 [przepisy szczególne, o których mowa w ust. 1], mogą

3 — W brzmieniu sprzed zmiany dokonanej dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, str. 44).

je zachować, pod warunkiem że poinformują o nich Komisję przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków są zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1".

13. Postępując zgodnie z tym systemem, w dniu 19 grudnia 1977 r. państwo belgijskie powiadomiło Komisję o treści art. 58 ust. 1 kodeksu VAT oraz o zarządzeniu królewskim nr 13 z dnia 3 czerwca 1970 r. w sprawie systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wyrobów tytoniowych (*Moniteur belge* z dnia 5 czerwca 1970 r., str. 6103), które w czasie, gdy została przyjęta dyrektywa, obowiązywało w następującym brzmieniu:

„B. Zapłata podatku na etapie wcześniejszym.

1. Wyroby tytoniowe.

W celu ułatwienia kontroli poboru podatku VAT podatek należny z tytułu dostawy wyrobów tytoniowych pobierany jest od kwoty, którą płaci konsument, w tym samym czasie co podatek akcyzowy, przy zakupie banderol przez wytwórcę lub importera. Nie pobiera się VAT na późniejszych etapach, lecz w związku z tym nie ma oczywiście możliwości dokonywania odliczeń. Przy każdej sprzedaży towarów w cenie należy uwzględniać podatek VAT [...]".

II — Analiza

14. Pytania przedstawione przez sąd krajowy zasadniczo dotyczą po pierwsze tego, czy kradzież towarów podlegających akcyzie może stanowić odpłatną dostawę towarów w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy i w związku z tym podlegać podatkowi VAT. Po drugie, w przypadku odpowiedzi negatywnej na pierwsze pytanie, pojawia się inne — czy w przypadku tym można jednak żądać zapłaty podatku VAT, na podstawie upoważnienia przyznanego państwu członkowskiemu na mocy art. 27 szóstej dyrektywy.

15. Na wstępie chciałbym odpowiedzieć na stawiany przez rząd belgijski zarzut, zgodnie z którym pytania przedstawione przez sąd krajowy są nietrafne i powinno się je całkowicie przeformułować. Taki zarzut wynika z faktu, iż prawo belgijskie najwyraź-

niej umożliwia zwrot VAT zapłaconego przez skarżące, o ile wykazałyby one, iż w następstwie kradzieży nie miała miejsca żadna czynność opodatkowana.

16. Z odpowiedzi udzielonej przez rząd belgijski i skarżące na pisemne pytanie Trybunału zmierzające do dokładnego ustalenia, jaki dowód należy przedstawić, aby można było uznać ewentualne prawo Newman i BATI do zwrotu VAT, wynika, iż dowód kradzieży nie byłby w tym celu wystarczający. Konieczne byłoby przeprowadzenie dodatkowego dowodu, na okoliczność, iż w następstwie kradzieży nie miała miejsca żadna czynność opodatkowana.

17. Otóż dowodzenie zdarzeń, które wystąpiły po kradzieży, takich jak fakt, że skradzione rzeczy nie zostały wprowadzone do obrotu lub że zostały zniszczone przez osoby winne kradzieży, stanowi siłą rzeczy dowodzenie faktów, o których skarżący nie mogą mieć wiedzy. Jest to prawdziwa probatio diabolica, dowód niemożliwy, od którego nie można uzależniać zwrotu VAT zapłaconego przez skarżących. Trybuał orzekał już w tym względzie, iż „sprzeczne z prawem wspólnotowym są wszelkie zasady postępowania dowodowego, których skutkiem jest praktyczne uniemożliwienie lub nadmierne utrudnienie zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego" [4].

18. W niniejszej sprawie z postanowienia sądu krajowego wynika, że wyroby tytoniowe zostały rzeczywiście skradzione. Fakt, iż zapłaty podatku VAT za powyższe towary podlegające podatkowi akcyzowemu zażądano dokładnie po dokonaniu kradzieży świadczy o tym, że to właśnie kradzież była zdarzeniem powodującym obowiązek zapłaty podatku VAT. Nie było w tym wypadku okolicznością decydującą żadne późniejsze zdarzenie, takie jak ewentualne wprowadzenie towarów do obrotu handlowego przez osoby winne kradzieży.

19. Ponieważ w istocie to właśnie kradzież została potraktowana przez belgijskie organy podatkowe jako zdarzenie podatkowe, zasadne jest postawienie pytań w sposób, w jaki uczynił to sąd krajowy.

A — *Czy kradzież towarów podlegających akcyzie może sama w sobie stanowić odpłatną „dostawę towaru", o której mowa w art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a w związku z tym podlegać podatkowi VAT?*

20. Kradzież wyrobów tytoniowych ze składu podatkowego nie może stanowić

4 — Wyroki z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. str. 3595, pkt 14; z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. str. I-579, pkt 48.

odpłatnej „dostawy towarów" w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.

21. Przede wszystkim brzmienie tych przepisów nie pozwala na stwierdzenie, że osoba okradziona mogła podlegać podatkowi VAT, tak jak gdyby dobrowolnie przeniosła towary na złodziei w zamian za świadczenie wzajemne. Co więcej, powyższy wniosek znajduje pełne potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału dotyczącym wykładni pojęć odpłatnej dostawy towarów i usług mających podstawowe znaczenie dla określenia zakresu stosowania szóstej dyrektywy.

22. Po pierwsze, co się tyczy wykładni pojęć odpłatnej dostawy towarów i usług, Trybunał w wyroku z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie Tolsma wyraźnie stwierdził, iż usługi „są świadczone *odpłatnie* w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a z związku z tym podlegają opodatkowaniu, jedynie wówczas gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje *stosunek prawny*, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych w taki sposób, iż wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent usługi wykonywanej na rzecz usługobiorcy" [5]. Moim zdaniem nie ma żadnych podstaw, aby inaczej traktować dostawę towarów.

23. W wyroku tym Trybunał potwierdza kierunek wykładni wytyczony przez swoje wcześniejsze orzecznictwo dotyczące pojęcia odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług, zgodnie z którym „świadczenie usług stanowi zatem czynność opodatkowaną jedynie wówczas, gdy istnieje *bezpośredni związek* pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem" [6]. W wyroku z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie Hong-Kong Trade Development Council Trybunał stwierdził również, iż w ramach uregulowań dotyczących podatku VAT dla zaistnienia czynności opodatkowanych konieczne jest dokonanie transakcji z wyszczególnieniem ceny lub wynagrodzenia [7]. I tak „jeżeli działalność usługodawcy polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia, to brak jest podstawy opodatkowania, a więc powyższe nieodpłatne świadczenia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej" [8].

24. W świetle tego orzecznictwa należy stwierdzić, że teza, iż z faktu kradzieży może wynikać dla osoby okradzionej obowiązek zapłaty podatku VAT od towarów, które zostały jej bezprawnie odebrane bez żadnego

5 — Sprawa C-16/93, Rec. str. I-743, pkt 14; wyróżnienie własne.

6 — Przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie Tolsma, pkt 13 (wyróżnienie własne); wyroki z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. str. 445, pkt 12; z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics, Rec. str. 6365, pkt 11; z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. str. 1443, pkt 12.

7 — Sprawa 89/81, Rec. str. 1277, pkt 9 i 10.

8 — Ibidem, pkt 10.

świadczenia wzajemnego, jest oczywiście nie do obrony [9].

25. Tak więc, wbrew zarzutom rządu belgijskiego, sytuacje przewidziane w art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy (dotyczące zastosowania towarów do celów prywatnych oraz towarów wytworzonych przez podatnika w ramach działalności jego przedsiębiorstwa), które prawodawca wspólnotowy wyraźnie zrównał z odpłatną dostawą, nie mogą być porównywane z sytuacją kradzieży, kiedy właściciel nie dość, że nie otrzymuje żadnego świadczenia wzajemnego za skradzione towary, to także traci je wbrew swej woli [10].

26. Uściślę jeszcze, iż wniosek, że kradzież towarów nie może być zakwalifikowana jako odpłatna dostawa ani też uznana za czynność z nią zrównaną na mocy art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy, jest niezależny od tego, czy skradzione towary mogą zostać wprowadzone do obrotu, bądź to przez osoby winne kradzieży, bądź też przez inne osoby.

27. W tym względzie Trybunał wyraźnie wypowiedział się, iż dokonana przez podatnika dostawa towarów nabytych przezeń w sposób nielegalny (na przykład w drodze przemytu), objęta jest zakresem stosowania szóstej dyrektywy i podlega podatkowi VAT [11]. Zgodnie z tym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej wymaga, aby nawet czynności nielegalne były objęte zakresem stosowania szóstej dyrektywy i podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT [12]. Wynika to z faktu, iż towary te są konkurenccyjne względem innych towarów, nabytych w sposób legalny, a co za tym idzie, nie mogą znajdować się w korzystniejszej sytuacji względem tych ostatnich. Na przykład prowadzenie nielegalnej ruletki objęte jest powszechnym systemem podatku VAT, ponieważ stanowi ono konkurencję dla legalnych gier i zakładów [13].

9 — Wniosek ten znajduje dodatkowo potwierdzenie w stanowisku przyjętym przez Trybunał w wyroku z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285. W wyroku tym Trybunał orzekł bowiem, że „w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „za »dostawę towaru« uważa się przeniesienie uprawnienia do rozporządzania rzeczą materialną jak właściciel" (pkt 6) i że „z brzmienia tego przepisu wynika, iż pojęcie dostawy towaru [...] obejmuje wszelkie czynności przeniesienia rzeczy materialnej dokonane przez stronę, która uprawnia drugą stronę do rozporządzania nią, w taki sposób, jakby była właścicielem tej rzeczy" (pkt 7). Wszelkie czynności przeniesienia rzeczy uprawniające drugą stronę do rozporządzania nią zakładają istnienie elementu przyzwolenia bądź umowy (stosując określenie użyte w pkt 17 przywołanego wyżej wyroku w sprawie Tolsma, w którym jest mowa o konieczności „umowy stron"). Element ten nie istnieje w przypadku kradzieży. W tej sytuacji nie ma mowy o przeniesieniu prawa do rzeczy za zgodą okradzionego właściciela ani rzecz jasna o żadnej zapłacie bezpośrednio związanej ze świadczeniem, dokonanej na rzecz właściciela przez osoby winne kradzieży.

10 — Należy również zauważyć, iż stany faktyczne w wyrokach z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. str. 4227, pkt 18; z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach C-78/02 do 80/02 Karageorgou i in., Rec. str. I-13295, pkt 50–52, są zupełnie różne od stanu faktycznego w niniejszej sprawie. W tamtych sprawach podatek VAT został uwzględniony w cenie, jednakże okazało się, iż dane usługi w rzeczywistości nie podlegały VAT. W wyroku w sprawie Genius Holding Trybunał orzekł, iż „wykonanie prawa do odliczenia przewidzianego w szóstej dyrektywie [...] nie obejmuje podatku, który jest należny wyłącznie dlatego, że jest ujęty na fakturze".

11 — Tak w wyroku z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 Salumets i in., Rec. str. I-4993, pkt 24.

12 — Wyroki z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie 269/86 Mol, Rec. str. 3627, pkt 18; z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie 289/86 Happy Family, Rec. str. 3655, pkt 20; z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-111/92 Lange, Rec. str. I-4677, pkt 16; z dnia 28 maja 1998 r. w sprawie C-3/97 Goodwin i Unstead, Rec. str. I-3257, pkt 9; z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-158/98 Coffeeshop „Siberië", Rec. str. I-3971, pkt 14 i 21; przywołany wyżej wyrok w sprawie Salumet i in., pkt 19.

13 — Wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. str. I-3369, pkt 19–23 i 28.

28. Taki tok rozumownia ma również zastosowanie w przypadku dostawy skradzionych towarów dokonanej odpłatnie na rzecz innej osoby przez złodzieja lub przez osobę trzecią. Takie późniejsze dostawy towarów skradzionych podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Oczywiście sytuacja w niniejszej sprawie jest inna: chodzi o to, czy przeniesienie towarów będące wynikiem kradzieży jako takiej podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Otóż kradzież jako taka nie stanowi odpłatnej dostawy w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

29. Ponadto okoliczność, iż dane towary podlegają podatkowi akcyzowemu, jest zupełnie bez znaczenia dla oceny, czy kradzież tych towarów może być uznana za odpłatną dostawę towarów. Jak stwierdziła Komisja w swoich pisemnych uwagach, żaden przepis szóstej dyrektywy nie wprowadza w zakresie dostawy towarów rozróżnienia na towary podlegające podatkowi akcyzowemu i te, które mu nie podlegają.

30. Mając na uwadze powyższe rozważania, stoję na stanowisku, iż Trybunał winien odpowiedzieć sądowi krajowemu, że kradzież towarów podlegających podatkowi akcyzowemu nie stanowi „odpłatnej dostawy towarów" w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

B — *Czy można jednak żądać zapłaty podatku VAT w następstwie kradzieży towarów na podstawie upoważnienia udzielonego państwu członkowskiemu zgodnie z art. 27 szóstej dyrektywy?*

31. Zgodnie z art. 27 szóstej dyrektywy państwo członkowskie może zostać upoważnione do wprowadzenia przepisów szczególnych ustanawiających odstępstwo, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.

32. Na podstawie art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy Królestwo Belgii zgłosiło sporny przepis, zgodnie z którym podatek VAT od wyrobów tytoniowych należny jest w tym samym momencie co podatek akcyzowy. W związku z tym podstawowe zagadnienie w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny, czy przepis taki może skutkować rozszerzeniem przewidzianych w szóstej dyrektywie kategorii zdarzeń podatkowych.

33. Artykuł 10 szóstej dyrektywy wyraźnie odróżnia powstanie obowiązku podatkowego, tj. chwilę, w której podatek VAT uznaje się za należny, od zdarzenia podatkowego, którym jest „fakt, przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego".

34. Rozróżnienie to pozwala wyjaśnić zasadniczą różnicę pomiędzy przepisami praw-

nymi, które wpływają na jedno lub drugie z tych dwu pojęć. Należy odróżnić, z jednej strony, przepisy mające na celu przyśpieszenie chwili wymagalności podatku VAT w taki sposób, że zbiega się ona z chwilą poboru podatku akcyzowego, od przepisów, które wprowadzają odstępstwa od przepisów określających czynności podlegające podatkowi VAT poprzez dodanie nowego zdarzenia podatkowego, nieprzewidzianego w szóstej dyrektywie, z drugiej strony.

35. Okoliczność, że dowód kradzieży nie wystarczy, aby właściciel skradzionych towarów uniknął obowiązku zapłaty podatku VAT od tych towarów, świadczy o tym, iż rząd belgijski przypisuje powyższemu przepisowi znaczenie, które wykracza poza zwykłe przyśpieszenie momentu zapłaty VAT. Zastosowanie tego przepisu w sposób, w jaki uczyniły to belgijskie organy podatkowe, zakłada, iż kradzież jako taka została uznana za odpłatną dostawę towarów, w konsekwencji czego stworzone faktycznie zostało nowe zdarzenie podatkowe, nieprzewidziane w szóstej dyrektywie.

36. Tymczasem z lektury przepisu zgłoszonego przez rząd belgijski wynika, że nie mógł on mieć takiego znaczenia. Przewiduje on jedynie, iż „w celu ułatwienia kontroli poboru podatku VAT *podatek należny* z tytułu dostawy wyrobów tytoniowych pobierany jest w tym samym czasie co podatek akcyzowy, przy zakupie banderol przez producenta lub importera" [14].

37. Należy w tym względzie przypomnieć, iż zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym art. 27 szóstej dyrektywy „przepisy krajowe ustanawiające odstępstwa, których celem jest zapobieżenie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania podlegają wykładni ścisłej" [15]. Z treści powiadomienia jasno wynika, iż zgłaszany przepis dotyczy wyłącznie przyśpieszenia chwili wymagalności podatku VAT poprzez zastosowanie banderol, w taki sposób, iż przypada ona jednocześnie z chwilą poboru podatku akcyzowego. Przepis belgijski zmierza jedynie do dokonania poboru podatku VAT w formie przedpłaty, a więc dotyczy on wyłącznie chwili wymagalności podatku. Jak słusznie podkreślają skarżący i Komisja, omawiane powiadomienie nie dotyczy poboru podatku VAT, pomimo braku skutecznego sprawdzenia, czy zaistniało zdarzenie podatkowe, to znaczy w niniejszej sprawie odpłatna dostawa towarów. Powiadomienie wspomina o właściwych dla podatku VAT zdarzeniach podatkowych, takich jak *dostawa* wyrobów tytoniowych, i nie pozwala przypuszczać, iż przepisy dotyczące uproszczenia procedury mogą ustanawiać jakiekolwiek odstępstwo w tym zakresie.

38. Z powyższego należy wnioskować, iż nie zgłoszono żadnego przepisu ustanawiającego odstępstwo w rozumieniu art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, który upoważniałby pań-

14 — Patrz pkt 13 powyżej, podkreślenie własne.

15 — Wyrok z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-63/96 Skripalle, Rec. str. I-2847, pkt 24.

stwo belgijskie do żądania od właściciela zapłaty podatku VAT od towarów, które zostały mu skradzione, w sytuacji gdy właściciel ten nie dokonał jakiejkolwiek odpłatnej dostawy tych towarów.

39. Tym samym taki przepis ustanawiający odstępstwo jest nieskuteczny względem podatników [16]. W tym zakresie należy przypomnieć wyrok z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie Direct Cosmetics, zgodnie z którym odstępstwa od szóstej dyrektywy „są zgodne z prawem wspólnotowym, pod warunkiem że z jednej strony mieszczą się one w ramach celów określonych w art. 27 ust. 1, a z drugiej strony zostały zgłoszone Komisji" [17].

40. W każdym razie nawet gdyby można było uznać, iż przepis ustanawiający wyjątek, skutkujący umożliwieniem uznania kradzieży za odpłatną dostawę towarów, został zgłoszony, to byłby on sprzeczny z prawem wspólnotowym.

41. Trybunał nie tylko twierdzi, że możliwość wydawania przepisów ustanawiających odstępstwa, o których mowa w art. 27 szóstej dyrektywy, powinna podlegać wykładni ścisłej [18], ale nadto przypomina, iż dopuszczalne są wyłącznie przepisy „niezbędne i właściwe dla osiągnięcia konkretnych celów, do których zmierzają, o ile w jak najmniejszym stopniu wpływają one na cele i zasady szóstej dyrektywy" [19]. Innymi słowy przepisy stanowiące odstępstwo od szóstej dyrektywy mające na celu uproszczenie procedury poboru podatku lub zapobieżenie oszustwom podatkowym lub unikaniu opodatkowania są dopuszczalne wyłącznie „w granicach tego, co niezbędnie konieczne dla osiągnięcia tych celów" [20], a zgodność takiego przepisu z „warunkami przewidzianymi w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy musi być oceniana w sposób ścisły" [21].

42. Nie zostało wykazane, iż celem spornego przepisu ustanawiającego odstępstwo, który mógłby uzasadnić założenie, że kradzież towarów stanowi odpłatną dostawę, jest uproszczenie procedury poboru podatku lub zwalczanie oszustw podatkowych bądź unikania opodatkowania. Przepis taki stanowiłby w rzeczywistosci odstępstwo od podstawowych przepisów szóstej dyrektywy określających zdarzenia podatkowe, poprzez dodanie nowych kategorii czynności podlegających opodatkowaniu w kontekście niewątpliwej kradzieży towarów, przy braku znamion oszustwa.

16 — Dla powyższego wniosku bez znaczenia jest niepodnoszona w niniejszym postępowaniu kwestia, czy przepis dotyczący przyśpieszenia zapłaty podatku VAT, taki jak przepis będący przedmiotem powiadomienia w niniejszej sprawie, stanowi przepis ustanawiający odstępstwo zgodny z art. 27 ust. 1.

17 — Sprawa 5/84, Rec. str. 617, pkt 24. Zobacz też wyrok z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 22 i 23.

18 — Patrz pkt 37 powyżej.

19 — Wyroki z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. str. I-7013, pkt 43; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. str. I-4271, pkt 46.

20 — Wyrok z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 324/82 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 1861, pkt 29.

21 — Przywołany w przypisie 19 wyrok w sprawie Sudholz, pkt 45.

III — Wnioski

43. W świetle przedstawionych rozważań proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział na pytania skierowane postawione przez Hof van beroep te Antwerpen w następujący sposób:

„1) Pojęcie odpłatnej »dostawy towarów« w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG 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, powinno być interpretowane w taki sposób, że nie obejmuje ono kradzieży towarów, niezależnie od tego, czy wyroby te objęte są podatkiem akcyzowym.

2) Udzielone państwu członkowskiemu, wynikające z powiadomienia na podstawie art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388, upoważnienie do przyjęcia szczególnego przepisu ustanawiającego odstępstwo, który przewiduje zapłatę podatku od wartości dodanej od wyrobów tytoniowych na etapie wcześniejszym, jednocześnie z podatkiem akcyzowym, i nie obejmuje możliwości żądania zapłaty podatku od wartości dodanej w następstwie kradzieży tych wyrobów".