WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 15 czerwca 2006 r.*

W sprawie C-494/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 26 listopada 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu w postępowaniu

Heintz van Landewijck SARL,

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissochet (sprawozdawca), S. von Bahr, U. Lõhmus oraz A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Heintz van Landewijck SARL przez A.E. van der Voort Maarschalka i R. Meijera, advocaten,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i C.M. Wissels, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę i C. Schulze-Bahr, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lutego 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków

dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1, zwanej dalej „dyrektywą akcyzową") oraz szóstej dyrektywy Rady 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 (Dz.U. L 145, str.1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), w szczególności jej art. 27 ust. 1 i 5.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Heintz van Landewijck SARL (zwaną dalej „Landewijck") a Staatssecretaris van Financiën (ministerstwem finansów). Spółka ta zwróciła się do ministerstwa o zwrot kwoty, jaką zapłaciła za znaki akcyzy, które zaginęły, zanim zostały umieszczone na wyrobach tytoniowych, dla których były przeznaczone.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 6 dyrektywy akcyzowej, którą na mocy art. 3 ust. 1 stosuje się do wyrobów tytoniowych:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

a) wszelkie odstępstwa, włączając odstępstwa z naruszeniem prawa, od systemu zawieszenia podatku;

b) wszelką produkcję tych wyrobów, włączając produkcję nielegalną, poza systemem zawieszenia podatku;

c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny, w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.

2. Warunki ściągalności i stawka proponowanego podatku akcyzowego to te obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji lub w którym zanotowano ubytki. Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany zgodnie z procedurą określoną przez każde państwo członkowskie, przy czym jest zrozumiałe, że państwa członkowskie zastosują te same procedury odnośnie do nakładania i pobierania podatku w stosunku do wyrobów krajowych jak i tych pochodzących z innych państw członkowskich".

4 Artykuł 14 ust. 1 tej samej dyrektywy stanowi:

„Uprawnieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez zainteresowane państwo członkowskie. Są oni także zwolnieni, w ramach systemu zawieszenia, od podatku od ubytków powstałych podczas produkcji i przetwarzania, składowania i transportu. Każde państwo członkowskie ustala warunki, na których te zwolnienia zostają przyznane. Zwolnienia te stosuje się w takim samym stopniu do podmiotów gospodarczych

wymienionych w art. 16 podczas transportu wyrobów w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego".

5 Artykuł 21 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 6 ust. 1, państwa członkowskie mogą zażądać, aby wyroby dopuszczone do konsumpcji na ich terytorium posiadały oznaczenia podatkowe [znaki skarbowe] lub krajowe znaki identyfikacyjne używane do celów fiskalnych".

6 Artykuł 22 ust. 2 lit. d) tej dyrektywy stanowi, że:

„[w]yroby objęte podatkiem akcyzowym dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim i w związku z tym posiadające oznaczenie podatkowe lub identyfikacyjne [znak skarbowy lub identyfikacyjny] tego państwa członkowskiego, mogą kwalifikować się do zwrotu akcyzy przez władze podatkowe państw członkowskich, które wydały te znaki skarbowe lub znaki identyfikacyjne pod warunkiem, że władze podatkowe państwa członkowskiego, które je wydało, ustalą, że oznaczenia te lub znaki zostały zniszczone".

7 Zgodnie z art. 10 dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 291, str. 40, zwanej dalej „dyrektywą o wyrobach tytoniowych"):

„1. Na ostatnim etapie, przynajmniej przepisy dotyczące pobierania podatków akcyzowych zostają zharmonizowane. Podczas poprzedzających etapów podatek

akcyzowy jest, w zasadzie, pobierany za pomocą znaków skarbowych. Państwa członkowskie są zobowiązane do udostępniania takich znaków skarbowych producentom i pośrednikom w innych państwach członkowskich. Jeśli państwa członkowskie pobierają podatki akcyzowe za pomocą innych środków, gwarantują, aby żadne przeszkody czy to administracyjne, czy też techniczne nie wpływały na handel między państwami członkowskimi.

2. Importerzy i krajowi producenci wyrobów tytoniowych podlegają systemowi ustalonemu w ust. 1 w odniesieniu do szczegółowych przepisów dotyczących nakładania i płacenia opłat celnych".

8 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje;

2) przywóz towarów".

9 Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel".

10 Zgodnie z art. 10 omawianej dyrektywy:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej.

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.

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

[...]"

11 Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy podstawą opodatkowania, w odniesieniu do dostaw towarów, jest wszystko to, co stanowi równowartość wzajemnego świadczenia, które dostawca otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw. Rzeczony art. 11 część C ust. 1 stanowi:

„1. W przypadku anulowania, odmowy albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

[...]"

12 Artykuł 27 tej dyrektywy zatytułowany „Procedury uproszczone" stanowi:

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

2. Państwo członkowskie chcące wprowadzić środki 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, mogą 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 Mocą art. 1 dziewiątej dyrektywy Rady 78/583/EWG z dnia 26 czerwca 1978 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych (Dz.U. L 194, str. 16, zwanej dalej „dziewiątą dyrektywą") pewne państwa członkowskie zostały upoważnione do wykonania szóstej dyrektywy najpóźniej do dnia 1 stycznia 1979 r.

Ustawodawstwo niderlandzkie

14 Artykuł 1 ustawy o akcyzie z dnia 31 października 1991 r. (Wet op de accijns, Stb. 1991, nr 561, zwanej dalej „ustawą o akcyzie") stanowi:

„1. Podatek zwany akcyzą jest pobierany od:

[...]

f. wyrobów tytoniowych.

2. Akcyza jest pobierana przy sprzedaży i przywozie towarów, o których mowa w ust. 1".

15 Artykuł 71 ust. 1 omawianej ustawy stanowi:

„1. Na warunkach i w granicach, które zostaną określone w przepisach wykonawczych, kwotę podatku akcyzowego nałożonego na towary, od których podatek ten jest naliczany, zwraca się na wniosek zainteresowanego, [w przypadku gdy towary te]:

a. zaginęły;

b. zostały zniszczone pod kontrolą administracyjną;

c. zostały wywiezione do kraju trzeciego lub objęte wspólnotową procedurą celną mającą zastosowanie dla produktów, które są przeznaczone dla krajów trzecich;

d. zostały umieszczone w składzie przeznaczonym dla tego typu towarów objętych akcyzą;

[...]"

16 Zgodnie z art. 73 ust. 1 tej ustawy:

„W momencie sprzedaży i przywozu wyroby tytoniowe powinny być opatrzone znakiem akcyzy wymaganym dla danego wyrobu tytoniowego".

17 Na mocy art. 75 ust. 1 tej ustawy, uprawniony właściciel składu wyrobów tytoniowych i podmiot, który umieszcza znaki akcyzy na tych wyrobach tytoniowych poza obszarem Niderlandów może w szczególności wystąpić do inspektora skarbowego (zwanego dalej „inspektorem") z wnioskiem o przyznanie znaków akcyzy.

18 Artykuł 76 tej ustawy stanowi:

„1. Kwotę akcyzy, na którą opiewają znaki akcyzy zgodnie z ich wartością nominalną, należy uiścić w momencie wystąpienia z wnioskiem o znaki akcyzy.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 płatność można odroczyć najpóźniej albo do ostatniego dnia drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiono z wnioskiem o przyznanie znaków akcyzy, jeżeli są one przeznaczone do umieszczenia na opakowaniach papierosów lub tytoniu do palenia, albo do ostatniego dnia trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiono z wnioskiem o przyznanie znaków akcyzy, jeżeli są one przeznaczone do umieszczenia na opakowaniach cygar lub poszczególnych cygarach, pod warunkiem że specjalnie w tym celu została ustanowiona gwarancja.

[...]".

19 Artykuł 77 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Od kwoty akcyzy, którą należy zapłacić na podstawie deklaracji za dany okres, odlicza się kwotę zapłaconą lub należną w związku ze złożeniem wniosku o przyznanie znaków akcyzy, które są umieszczane na wyrobach tytoniowych i dla których, za ten okres, sporządza się wniosek o opuszczenie składu akcyzowego".

20 W rozumieniu art. 79 ust. 3 tej ustawy:

„Minister ustanawia zasady dotyczące kompensaty lub zwrotu kwoty, która została zapłacona lub którą należy jeszcze zapłacić w związku z wystąpieniem z wnioskiem o przyznanie znaków akcyzy, na ustalonych przez niego specjalnie w tym celu warunkach i ograniczeniach [w przypadku gdy]:

a. zostały zwrócone przez podmiot, który wystąpił z wnioskiem o ich przyznanie;

b. zaginęły przypadkowo lub na skutek działania siły wyższej jeszcze przed naniesieniem ich na wyroby tytoniowe, które zostały sprzedane lub przywiezione;

c. zostały zniszczone pod kontrolą administracyjną".

21 Ten ostatni przepis został wprowadzony w życie na mocy art. 52 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o akcyzie (uitvoeringsregeling accijns).

22 Z omawianego art. 52 wynika, że podmiot, który wystąpił z wnioskiem o przyznanie znaków akcyzy, może uzyskać zwrot kwoty podatku, na jaką opiewają znaki, które zaginęły przypadkowo lub na skutek działania siły wyższej, pod warunkiem że w terminie jednego miesiąca od daty utraty przedłoży on wniosek o zwrot i że inspektor zostanie o tej dacie niezwłocznie poinformowany, przy czym zamieści on również informacje na temat daty, miejsca i przyczyny utraty. Zgodnie z ust. 6 tego artykułu zwrot za utracone znaki przysługuje „jedynie w stopniu, w którym kwotę akcyzy można określić w sposób pewny".

23 W końcu art. 28 ustawy o podatku obrotowym z dnia 28 czerwca 1968 r. (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968 nr 329, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") reguluje sposób poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych podobny do tego, który ma zastosowanie w przypadku podatku akcyzowego. Artykuł ten stanowi, że podatek VAT mający zastosowanie do tych wyrobów stanowi 19/119 ceny detalicznej uwzględnianej przy obliczaniu akcyzy oraz że podatek ten nie może być przedmiotem odliczenia.

24 Zdaniem rządu niderlandzkiego szczególny system, który przewiduje wyżej wymieniony art. 28, stanowi odstępstwo od wspólnotowego systemu podatku VAT. Celem tego systemu jest, z jednej strony, uproszczenie poboru podatku VAT, który jest pobierany wyłącznie na jednym etapie łańcucha dostaw wyrobów tytoniowych, przy sposobności opuszczania składu lub przywozu, zgodnie z systemem mającym zastosowanie w zakresie akcyzy, a z drugiej strony, zwalczanie oszustwa, ponieważ handlu detalicznego proces poboru podatku nie obejmuje.

25 System ten istniał już w dniu 1 stycznia 1977 r. Stosując art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, rząd niderlandzki notyfikował go Komisji w dniu 12 czerwca 1979 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

26 Landewijck prowadzi w Luksemburgu działalność w zakresie hurtowego handlu wyrobami tytoniowymi, na którą posiada ona licencję uprawnionego właściciela składu.

27 W dniu 6 października 1998 r. spółka ta wystąpiła do Belastingdienst/Douane te Amsterdam (urząd skarbowy i celny w Amsterdamie) z dwoma wnioskami o przyznanie znaków akcyzy dla wyrobów tytoniowych na podstawie art. 75 ustawy o akcyzie. Zleciła ona spółce Securicor Omega dostarczenie jej tych znaków.

28 W dniu 9 października 1998 r. inspektor naliczył kwoty należne od Landewijck z tytułu obu tych transakcji, a mianowicie odpowiednio 177 809,10 NLG (140 575 NLG podatku akcyzowego i 37 234,10 NLG podatku VAT) oraz 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG podatku akcyzowego i 508 617,10 NLG podatku VAT).

29 W dniu 12 października 1998 r. firma kurierska Smit Koerier, działająca w imieniu Securicor Omega, odebrała od PTT Post Filatelie, obecnie Geldnet Services BV, znaki, o które wystąpiono.

30 Jak wynika z protokołu, który został sporządzony w dniu 17 grudnia 1998 r. przez eksperta działającego na zlecenie luksemburskiego zakładu ubezpieczeń Le Foyer, w dniu 13 października 1998 r. o godz. 19.40 Smit Koerier dostarczyła Securicor Omega z siedzibą w Utrechcie (Niderlandy) trzy paczki znaków, a w dniu 14 października 1998 r. o godz. 10.00 Securicor Omega stwierdziła, że paczki te zaginęły.

31 Pismem z dnia 23 listopada 1998 r. Landewijck poinformowała inspektora o tym, że w dalszym ciągu nie otrzymała ona znaków, wcześniej przekazanych firmie Smit Koerier, a zatem korzystanie przez nią z tych znaków było niemożliwe oraz że Securicor Omega uchylała się od odpowiedzialności za ich zaginięcie. W tym samym piśmie Landewijck zwróciła się do inspektora z prośbą o „uwzględnienie szczególnych okoliczności tej sprawy przed datą płatności przypadającą na dzień 31 stycznia 1999 r".

32 Inspektor potraktował omawiane pismo z dnia 23 listopada 1998 r. jako wniosek o kompensatę lub zwrot należnej kwoty lub kwoty, którą Landewijck uiściła z tytułu znaków będących przedmiotem sporu, złożony zgodnie z art. 79 ust. 3 ustawy o akcyzie w związku z art. 52 rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy. Mocą decyzji z dnia 30 stycznia 2001 r. wniosek ten został oddalony.

33 Inspektor nie uwzględnił również wniesionego przez spółkę Landewijck odwołania od tej decyzji.

34 Za bezzasadną uznano również skargę na to oddalenie odwołania, która została wniesiona do Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie). Sąd ten uznał, po pierwsze, że skarżąca nie wykazała w sposób wystarczająco pewny braku tych znaków oraz znikomego prawdopodobieństwa ponownego ich wykorzystania, a zatem zgodnie z art. 79 ust. 3 lit. b) ustawy o akcyzie znaków tych nie można było uznać za utracone. Po drugie, Gerechtshof orzekł, stosując art. 28 ustawy o podatku VAT, na mocy którego poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych dokonuje się zgodnie z przepisami regulującymi akcyzę, że wniosek o dokonanie zwrotu podatku VAT nie powinien być uwzględniony z tych samych przyczyn, które uzasadniają decyzję o odmowie dokonania zwrotu podatku akcyzowego.

35 W związku z powyższym Landewijck wniosła skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy w Niderlandach). Sąd ten ustalił, że Gerechtshof właściwie zastosował art. 79 ust. 3 lit. b) ustawy o akcyzie. Niemniej ma on wątpliwości co do tego, czy odmowa dokonania zwrotu lub kompensaty w postępowaniu przed sądem krajowym udzielona Landewijck była zgodna z określonymi przepisami, które zostały zawarte w dyrektywie o akcyzie, zwłaszcza w jej art. 6 ust. 1, 14 i 22.

36 Ponadto Hoge Raad der Nederlanden zastanawia się, czy w tym przypadku art. 28 ustawy o podatku VAT mógłby mieć zastosowanie. Landewijck stwierdził bowiem, że skoro szczególny system poboru podatku VAT ustanowiony na mocy tego artykułu nie został notyfikowany Komisji w terminie przewidzianym w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, nie jest zgodny z tą dyrektywą.

37 Hoge Raad der Nederlanden zapytuje w tym względzie, czy w szczególności w świetle wyroku z dnia 27 października 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5437, notyfikacja tego systemu Komisji

w późniejszym terminie, czyli w tym przypadku w dniu 12 czerwca 1979 r., powinna odnieść taki sam skutek co brak zgłoszenia, tzn. niemożność stosowania tego systemu w wobec jednostek, które powołują się na takie uchybienie. Hoge Raad der Nederlanden dodał, że przy założeniu, iż zgłoszenie w późniejszym terminie nie powoduje, że system ten nie ma zastosowania, należałoby ponadto sprawdzić, czy odpowiada on wymogom art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

38 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywę o podatku akcyzowym należy interpretować w ten sposób, że nakłada ona na państwa członkowskie obowiązek przyjęcia przepisu prawnego, na podstawie którego dokonują one zwrotu lub kompensaty kwoty podatku akcyzowego zapłaconej lub wymagalnej w momencie zwrócenia się przez wnioskodawcę (będącego uprawnionym właścicielem składu) o otrzymanie znaków akcyzy w przypadkach takich jak ten będący przedmiotem niniejszej sprawy, gdy wnioskodawca nie używał i nie będzie mógł używać znaków, które zaginęły przed oznaczeniem nimi towarów objętych podatkiem akcyzowym i których osoby trzecie zgodnie z prawem nie mogły i nie będą mogły używać, choć nie jest wykluczone, że osoby trzecie używały ich lub będą ich używać, oznaczając nimi nielegalnie wprowadzone do obrotu wyroby tytoniowe?

2) a) Czy szóstą dyrektywę, a w szczególności jej art. 27 ust. 1 i ust. 5 należy interpretować w ten sposób, że z faktu, iż rząd niderlandzki nie notyfikował Komisji, że pragnie zachować specjalny sposób poboru podatku od wyrobów tytoniowych dopiero po upływie terminu przewidzianego w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym przez dziewiątą dyrektywę, wynika, iż w przypadku gdy na niezachowanie tego terminu powołuje się — już po tej notyfikacji — jednostka, ten specjalny sposób poboru podatku nie powinien być stosowany nawet po dacie notyfikacji?

b) Czy w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie 2 lit. a), szóstą dyrektywę, a w szczególności jej art. 27 ust. 1 i ust. 5 należy interpretować w ten sposób, że, ze względu na sprzeczność z wymogami powyższych przepisów, nie może być stosowany specjalny sposób poboru podatków od wyrobów tytoniowych przewidziany w art. 28 niderlandzkiej ustawy o podatku VAT (Wet op de Omzetbelasting)?

c) Czy w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie 2 lit. b), szóstą dyrektywę, a w szczególności jej art. 27 ust. 1 i ust. 5 należy interpretować w ten sposób, że niedokonanie zwrotu podatku VAT w okolicznościach takich jak te opisane w pytaniu pierwszym jest sprzeczne z tą dyrektywą?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

39 Artykuł 21 ust. 1 dyrektywy o akcyzie przyznaje państwom członkowskim możliwość opatrzenia znakami skarbowymi wyrobów, które są przeznaczone do konsumpcji na obszarze tych państw. Również art. 10 ust. 1 dyrektywy o wyrobach tytoniowych przewiduje, że na etapach poprzedzających etap harmonizacji warunków poboru akcyzy, podatek ten jest co do zasady pobierany przy pomocy znaków skarbowych.

40 Ponadto art. 22 ust. 2 lit. d) dyrektywy o akcyzie przewiduje możliwość uzyskania zwrotu akcyzy od organów podatkowych państwa członkowskiego, które wydało znaki skarbowe, zwłaszcza w przypadku gdy władze podatkowe państwa członkowskiego, które je wydało, stwierdzą, że znaki te zostały zniszczone.

41 Natomiast dyrektywa o akcyzie nie zawiera żadnego przepisu, który nawiązywałby do możliwości zaginięcia takich znaków. Następnie uznać należy, że dyrektywa ta powierza państwom członkowskim zadanie określenia konsekwencji takiego zaginięcia. A zatem omawianej dyrektywy nie można interpretować w ten sposób, że mogłaby ona sprzeciwiać się temu, aby państwa członkowskie ustanowiły przepisy krajowe nakładające na nabywcę znaków skarbowych, w przypadku ich zaginięcia, odpowiedzialność finansową za ich stratę.

42 Takie przepisy krajowe nie mogą być również uznane za sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

43 Ustawodawstwo krajowe, które umożliwiłoby nabywcy znaków akcyzy uzyskanie zwrotu pieniędzy, jeżeli powoływałby się on zwyczajnie na ich utratę, mogłoby bowiem sprzyjać nadużyciom i oszustwom. Zapobieganie takim nadużyciom i oszustwom stanowi zaś dokładnie jeden z celów, jakie są realizowane przez prawodawstwo wspólnotowe.

44 Zatem przepisy krajowe takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które w przypadku zaginięcia znaków skarbowych nakładają na nabywcę tych znaków odpowiedzialność finansową za ich utratę, przyczyniają się do realizowania celu, jakim jest zapobieganie niezgodnemu z prawem wykorzystywaniu tych znaków. Ponadto przepisy krajowe nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla realizacji tego celu, ponieważ w innych przypadkach nie wykluczają one zresztą możliwości zwrotu lub kompensaty, w innych sytuacjach takich jak przypadkowa utrata znaków lub na skutek działania siły wyższej.

45 W tym względzie argument, zgodnie z którym wobec szczególnych okoliczności zaistniałych w postępowaniu przed sądem krajowym prawdopodobieństwo niezgodnego z prawem wykorzystania zaginionych znaków jest znikome, nie ma wpływu na odpowiedź, którą należy udzielić sądowi odsyłającemu, ponieważ ryzyko takie w każdym bądź razie występuje.

46 W konsekwencji na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi, że ani dyrektywa o akcyzie, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się temu, aby państwa członkowskie przyjęły przepisy, które nie przewidują zwrotu kwoty podatku akcyzowego, jaki został zapłacony w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, co powoduje obarczenie nabywcy znaków skarbowych odpowiedzialnością finansową za ich utratę.

W przedmiocie pytania drugiego lit. a)

47 Stawiając to pytanie, sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy to, że państwo członkowskie poinformowało Komisję o swojej woli utrzymania specjalnego sposobu poboru podatku od wyrobów tytoniowych po upływie terminu przewidzianego w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, który następnie został przedłużony przez dziewiątą dyrektywę, powoduje, że ten sposób poboru podatku nie będzie miał zastosowania nawet po dacie tej notyfikacji.

48 Prawdą jest, że zgodnie z tym, co Trybunał już orzekł, iż przepis stanowiący odstępstwo od szóstej dyrektywy, przyjęty z naruszeniem obowiązku notyfikacji nałożonego na państwa członkowskie na mocy art. 27 ust. 2 tej dyrektywy, nie może działać na niekorzyść podatnika (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 5/84 Direct Cosmetics, Rec. str. 617, pkt 37 oraz z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 33). Jeżeli bowiem przepis ten nie zostanie notyfikowany, zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy Rada nie udzieli zezwolenia na jego stosowanie.

49 Jednakże przypadek ten nie dotyczy nowego przepisu, który stanowi odstępstwo, a który powinien być przedmiotem upoważnienia udzielanego przez Radę, lecz odnosi się do szczególnego przepisu obowiązującego w dniu 1 stycznia 1977 r., którego utrzymanie było przedmiotem wniosku, jaki został złożony przez państwo członkowskie stosujące art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, pomimo wprowadzenia w życie tej dyrektywy. W ten oto sposób rząd niderlandzki zgłosił Komisji swoje życzenie utrzymania w mocy systemu przewidzianego w art. 28 ustawy o podatku

VAT w dniu 12 czerwca 1979 r. Ponadto w pierwszym sprawozdaniu dla Rady z dnia 14 września 1983 r. w sprawie funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, które zostało przedstawione zgodnie z art. 34 szóstej dyrektywy [COM(83) 426 wersja ostateczna], Komisja nie uznała, że system ten jest sprzeczny z określonym w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy kryterium braku oddziaływania przepisów na kwotę podatku na końcowym etapie konsumpcji, z wyjątkiem oddziaływania nieznacznego.

50 Spóźnione zgłoszenie przepisu stanowiącego odstępstwo nie może odnieść takiego samego skutku, co brak zgłoszenia. Artykuł 27 ust. 5 szóstej dyrektywy nie wiąże bowiem naruszenia terminu zgłoszenia z jakimikolwiek sankcjami. Ponadto celem przewidzianego zgłoszenia nie jest uzyskanie zezwolenia Komisji, lecz jedynie umożliwienie jej zapoznania się z danym przepisem i przeprowadzenie jego oceny. W tych okolicznościach nie można uznać, że naruszenie terminu notyfikacji stanowi istotne uchybienie proceduralne, które mogłoby w konsekwencji powodować, że przepis stanowiący odstępstwo, który został zgłoszony z opóźnieniem, nie znajduje zastosowania.

51 W konsekwencji na drugie pytanie lit. a) należy udzielić odpowiedzi, że art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że naruszenie terminu notyfikacji nie stanowi istotnego uchybienia proceduralnego, które mogłoby powodować, że zgłoszony z opóźnieniem przepis stanowiący odstępstwo nie znajduje zastosowania.

W przedmiocie pytania drugiego lit. b)

52 W pytaniu drugim lit. b) sąd odsyłający oczekuje wyjaśnienia, czy szczególny sposób poboru podatku VAT przy pomocy znaków skarbowych taki jak system przewidziany w ustawodawstwie niderlandzkim mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, odpowiada wymogom nałożonym w art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy i nie wykracza poza to, co jest niezbędne w celu uproszczenia poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym oraz omijaniu opodatkowania.

53 Zgodnie z tym, co Trybunał już orzekł, przepisy krajowe stanowiące odstępstwo, o których mowa w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, które są dozwolone „celem uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania", należy poddawać wykładni ścisłej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 324/82 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 1861, pkt 29). Jeśli chodzi o zdefiniowaną w art. 11 dyrektywy podstawę opodatkowania, odstępstwa dopuszczalne są tylko w zakresie absolutnie niezbędnym do osiągnięcia powyższego celu (wyrok z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-63/96 Skripalle, Rec. str. I-2847, pkt 24). Ponadto powinny one być niezbędne i stosowne dla realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w szóstej dyrektywie (wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. str. I-7013, pkt 60).

54 W tym przypadku zasady szczególne, które umożliwiają dokonywanie poboru podatku VAT przy pomocy znaków podatkowych, mają na celu i w konsekwencji skutkują uproszczeniem systemu poboru podatku, który jest dokonywany przy pomocy tych zasad szczególnych, do jednego etapu w procesie wprowadzania produktów do obrotu.

55 Skądinąd zgodnie z wymogiem zawartym w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, zasady te wiążą należną kwotę podatku VAT z ceną jaką osiągają te produkty na końcowym etapie ich konsumpcji.

56 Prawdą jest, że w określonych okolicznościach, takich jak utrata produktów, niedokonanie sprzedaży lub sprzedaż nieprawidłowa po cenie innej niż zamieszczona na znakach skarbowych cena detaliczna, producent mógłby być zobowiązany do zapłaty kwoty podatku VAT, która przewyższałaby kwotę wynikającą z zastosowania wspólnotowego systemu poboru podatku VAT.

57 Sama ewentualność wystąpienia takich okoliczności nie wystarczy jednak, aby uznać, że szczególne zasady poboru podatku VAT przy pomocy znaków skarbowych nie spełniają kryteriów, które zostały określone w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

Artykuł ten sprzeciwia się bowiem tylko przepisom, które mogłyby znacząco wpłynąć na kwotę podatku należnego na końcowym etapie konsumpcji.

58 Sam charakter przypadków, w których system poboru podatku przy pomocy znaków skarbowych może prowadzić do zmiany wysokości podatku na końcowym etapie konsumpcji, nie wydaje się dawać podstaw do stwierdzenia, że system ten mógłby w znaczący sposób wpłynąć na kwotę podatku należnego na etapie konsumpcji końcowej. W konsekwencji taki system nie narusza kryteriów, które zostały określone w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

59 Z tych samych powodów nie wykracza on poza to, co jest niezbędne w celu uproszczenia poboru podatku VAT.

60 A zatem na pytanie zadane sądowi odsyłającemu należy udzielić odpowiedzi, że art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że szczególne zasady poboru podatku VAT przy pomocy znaków skarbowych takie jak zasady ustanowione przez art. 28 niderlandzkiej ustawy o podatku VAT są zgodne z wymogami przewidzianymi w przepisach dyrektywy i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla uproszczenia poboru podatku.

W przedmiocie pytania drugiego lit. c)

61 W tym ostatnim pytaniu sąd odsyłający kieruje do Trybunału pytanie, czy szóstą dyrektywę, a w szczególności jej art. 27 ust. 1 i 5, należy interpretować w ten sposób, że brak zwrotu podatku VAT w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym jest niezgodny z tą dyrektywą.

62 W ten oto sposób, jak już wspomniano wyżej w pkt 44, przepisy krajowe nakładające na nabywcę w przypadku zaginięcia znaków skarbowych odpowiedzialność finansową za ich utratę przyczyniają się do realizacji celu, jakim jest zapobieganie ich niezgodnemu z prawem wykorzystywaniu. Ponadto owe przepisy krajowe nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla realizacji tego celu, zważywszy na to, że nie wyłączają one poza tym możliwości zwrotu lub kompensaty w innych sytuacjach takich jak przypadkowa utrata znaków lub na skutek działania siły wyższej.

63 Ponadto należy zaznaczyć, iż znaki skarbowe nie są zobowiązaniem podatkowym po stronie ich nabywcy, lecz mają wartość samoistną. Stąd też uzasadnione staje się to, że nabywca tych znaków zabezpiecza się na wypadek ryzyka ich zaginięcia i że to na nim ostatecznie spoczywają konsekwencje finansowe tego zaginięcia, nawet jeśli w pewnych okolicznościach mogłoby to doprowadzić do sytuacji podwójnego opodatkowania tych samych produktów podatkiem VAT.

64 Ostatecznie i wbrew temu, co utrzymuje Komisja oraz Landewijck, na niniejsze pytanie nie można udzielić odpowiedzi, opierając ją na rozwiązaniu, które zostało przyjęte przez Trybunał w wyroku z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco i Newman Shipping, Rec. str. I-7077. W wyroku tym Trybunał w szczególności orzekł, z jednej strony, że w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy kradzież towarów nie stanowi dostawy towarów świadczonej odpłatnie, a zatem jako taka nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT oraz, z drugiej strony, że okoliczność objęcia towarów podatkiem akcyzowym nie ma wpływu na tę analizę.

65 W odróżnieniu do kradzieży towarów zaginięcie znaków skarbowych nie ma jakiegokolwiek wpływu na samą podstawę opodatkowania. W dalszym ciągu można wprowadzać do obrotu wyroby tytoniowe, dla których znaki zostały nabyte, i nadal istnieje możliwość powstania zobowiązania podatkowego z tytułu VAT, jak również podatku akcyzowego. Ponadto, nawiązując do wcześniej przedstawionej argumentacji, zachęcanie nabywcy znaków skarbowych do zabezpieczenia się na wypadek ryzyka ich zaginięcia jest uzasadnione, podczas gdy prawdopodobnie nie ma konieczności zachęcania właściciela towarów do ich nadzorowania i do zabezpieczania się na wypadek ryzyka kradzieży.

66 W konsekwencji Komisja i Landewijck nie mają prawnie uzasadnionych podstaw do tego, aby utrzymywać, że z wyżej wymienionego wyroku w sprawie British American Tobacco i Newmann Shipping wynika a fortiori, iż w przypadku utraty znaków skarbowych istnieje możliwość zwrotu lub kompensaty kwot wpłaconych z tytułu podatku VAT.

67 Na ostatnie pytanie należy zatem udzielić odpowiedzi, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym brak obowiązku zwrotu kwot zapłaconych za znaki akcyzy, które odpowiadają podatkowi VAT, nie jest niezgodny z szóstą dyrektywą, a w szczególności z jej art. 27 ust. 1 i 5.

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

1) **Ani dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się temu, aby państwa członkowskie przyjęły przepisy, które w przypadku zaginięcia znaków akcyzy przed umieszczeniem ich na wyrobach tytoniowych, jeżeli zaginięcie to nie było spowodowane działaniem siły wyższej lub przypadkową utratą oraz jeżeli nie stwierdzono, że znaki te zostały zniszczone lub uszkodzone w sposób ostatecznie uniemożliwiający ich wykorzystanie, nie przewidują zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego, obciążając w ten sposób odpowiedzialnością finansową za utratę znaków skarbowych ich nabywcę.**

2) **Artykuł 27 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady 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 należy inter-**

pretować w ten sposób, że naruszenie terminu notyfikacji nie stanowi istotnego uchybienia proceduralne, które mogłoby powodować, że zgłoszony z opóźnieniem przepis stanowiący odstępstwo nie znajduje zastosowania.

3) **Artykuł 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że szczególne zasady poboru podatku VAT przy pomocy znaków skarbowych takie jak zasady ustanowione przez art. 28 ustawy o podatku obrotowym z dnia 28 czerwca 1968 r. (Wet op de Omzetbelasting) są zgodne z wymogami przewidzianymi w tych przepisach dyrektywy i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla uproszczenia poboru podatku.**

4) **Brak obowiązku zwrotu kwot zapłaconych za znaki akcyzy, które odpowiadają podatkowi od wartości dodanej, w przypadku gdy znaki te zaginęły, zanim zostały umieszczone na wyrobach tytoniowych, a zaginięcie to nie jest spowodowane działaniem siły wyższej lub przypadkową utratą oraz jeżeli nie stwierdzono, że znaki te zostały zniszczone lub uszkodzone w sposób ostatecznie uniemożliwiający ich wykorzystanie, nie jest niezgodny z szóstą dyrektywą 77/388, a w szczególności z jej art. 27 ust. 1 i 5.**

Podpisy