HEINTZ VAN LANDEWIJCK

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 16 lutego 2006 r. [1]

1. Niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) kieruje do Trybunału pytania dotyczące 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 [2] 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 [3].

2. Sprawa ta dotyczy opodatkowania wyrobów tytoniowych, które z jednej strony podlegają podatkowi VAT, a z drugiej strony podatkowi akcyzowemu, podatkowi, który ma reputację przynoszącego dochody skarbowi państwa i paradoksalnie zniechęcającego palaczy do palenia.

3. Konkretnie sprawa ta dotyczy kwestii, czy spółka wprowadzająca do obrotu wyroby tytoniowe ma prawo do zwrotu lub kompensaty kwot, które zapłaciła w celu nabycia znaków skarbowych, które odpowiadają kwotom należnym tytułem podatku akcyzowego i podatku VAT, jeśli znaki te zaginą, zanim zostaną umieszczone na tych wyrobach.

I — Ramy prawne, spór przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne przedłożone Trybunałowi

A — *Właściwe przepisy prawa wspólnotowego*

4. Zgodnie z art. 6 dyrektywy akcyzowej, która zgodnie z jej art. 3 ust. 1 znajduje zastosowanie do wyrobów tytoniowych:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dz.U. L 76, str. 1, zwanej dalej „dyrektywą 92/12" lub „dyrektywą akcyzową".

3 — Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą".

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".

5. Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że:

„1. 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".

6. Artykuł 21 ust. 1 dyrektywy akcyzowej przewiduje, że „[b]ez uszczerbku dla art. 6 ust. 1 państwa członkowskie mogą zażądać, aby wyroby dopuszczone do konsumpcji na ich terytorium posiadały oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne używane do celów fiskalnych".

7. Artykuł 22 ust. 2 lit. d) tej dyrektywy przewiduje, że „wyroby objęte podatkiem akcyzowym dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim i w związku z tym posiadające oznaczenie podatkowe lub identyfikacyjne [znak skarbowy lub dentyfukacyjny] tego państwa członkow-

skiego, mogą kwalifikować się do zwrotu akcyzy przez władze podatkowe państw członkowskich, które wydały te oznaczenia podatkowe lub znaki identyfikacyjne, pod warunkiem że władze podatkowe państwa członkowskiego, które je wydało, ustalą, że oznaczenia te lub znaki zostały zniszczone".

8. 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 [4]:

„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".

4 — Dz.U. L 291, str. 40, zwanej dalej „dyrektywą o wyrobach tytoniowych".

9. Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi, że:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [który występuje w takim charakterze];

2) przywóz towarów".

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

11. Artykuł 10 szóstej dyrektywy stanowi:

„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.

[...]".

12. Zgodnie z art. 11 szóstej 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 akapit pierwszy stanowi, że:

„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".

13. Ponadto art. 27 szóstej dyrektywy dotyczący „procedur uproszczonych"[5] stanowi, że:

„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

5 — W wersji obowiązującej przed zmianami wprowadzonymi dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, str. 44).

1978 r. oraz pod warunkiem że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków są zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1".

14. Zgodnie z 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 [6] niektóre państwa członkowskie zostały upoważnione do wykonania szóstej dyrektywy najpóźniej do dnia 1 stycznia 1979 r.

B — *Uregulowania niderlandzkie, stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne*

15. Zgodnie z art. 1 Wet op de accijns (ustawy o akcyzie) z dnia 31 października 1991 r. (*Staatsblad* 1991, 561; zwanej dalej „ustawą o akcyzie"):

„1. Podatek zwany akcyzą jest pobierany od:

[...]

f) wyrobów tytoniowych.

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

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. Zgodnie z art. 76 ust. 1 i 2 tej ustawy:

„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, pod warunkiem że specjalnie w tym celu została ustanowiona gwarancja".

6 — Dz.U. L 194, str. 16, zwanej dalej „dziewiątą dyrektywą".

18. Spółka Heintz van Landewijck SARL (zwana dalej „Landewijck") prowadzi w Luksemburgu działalność w zakresie hurtowego handlu wyrobami tytoniowymi, na którą posiada ona licencję uprawnionego właściciela składu.

19. W dniu 6 października 1998 r. spółka ta wystąpiła do Belastingdienst/Douane te Amsterdam (urzędu skarbowego i celnego w Amsterdamie, zwanego dalej „urzędem") z dwoma wnioskami o przyznanie znaków akcyzy dla wyrobów tytoniowych na podstawie art. 75 ustawy o akcyzie [7]. Zleciła ona spółce Securicor Omega dostarczenie jej tych znaków.

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

21. 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.

22. 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.

23. 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 wszelkiej 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.".

24. Inspektor potraktował to pismo jako wniosek o kompensatę lub zwrot należnej 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.

7 — Artykuł ten stanowi, że z wnioskiem o przyznanie znaków akcyzy do inspektora skarbowego wystąpić może między innymi uprawniony właściciel składu wyrobów tytoniowych i podmiot, który umieszcza znaki akcyzy na tych wyrobach tytoniowych poza obszarem Niderlandów.

25. Artykuł 79 ust. 3 ustawy o akcyzie stanowi, że:

„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".

26. Wspomniany art. 79 ust. 3 został wykonany na mocy art. 52 Uitvoeringsregeling accijns (rozporządzenia wykonawczego z dnia 20 grudnia 1991 r. do ustawy o akcyzie, nr WVV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, zwanego dalej „rozporządzeniem"), zgodnie z którym 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" w szczególności pod warunkiem, że w terminie jednego miesiąca od daty utraty przedłoży on wniosek o zwrot i że urząd zostanie o tej dacie niezwłocznie poinformowany, przy czym zamieści on również informacje na temat daty, miejsca i przyczyny utraty. Ten sam artykuł przewiduje w ust. 6, że zwrot za utracone znaki przysługuje „jedynie w stopniu, w którym kwotę akcyzy można określić w sposób pewny".

27. Odwołanie od decyzji inspektora wniesione przez Landewijck zostało przez niego oddalone. Podobnie skarga na decyzję oddalającą wniesiona do Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie) została uznana za bezzasadną. 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.

28. Po drugie, Gerechtshof orzekł, stosując art. 28 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z dnia 28 czerwca 1968 r. o podatku VAT, *Staatsblad* 1968, 329; zwanej dalej „ustawą 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 [8].

29. Landewijck wniosła kasację do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego w Niderlandach), który 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 którego podstawie 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 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 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?

c) Czy — w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie 2 lit. b) — szóstą dyrektywę, a w szczególności jej art. 27 ust. 1 i 5 należy interpretować w ten sposób, że niedokonanie zwrotu podatku

8 — Ów art. 28 ustawy o podatku obrotowym przewiduje sposób poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych podobny do tego, który ma zastosowanie w przypadku podatku akcyzowego. Ustala on, 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.

VAT w okolicznościach takich jak te opisane w pytaniu pierwszym jest sprzeczne z tą dyrektywą?".

II — Ocena

30. W pierwszej chwili niniejsza sprawa wprowadza w konsternację. Otóż Landewijck, jako uprawniony właściciel składu wyrobów tytoniowych, jest w świetle prawa niderlandzkiego zobowiązana do uczestniczenia procesie poboru kwot podatku akcyzowego i podatku VAT, które na ostatnim etapie obrotu zostają poniesione przez konsumentów. W tym celu jest ona zobowiązana do wystąpienia o znaki skarbowe i zapłacenia za nie oraz do umieszczenia tych znaków na wyrobach tytoniowych przed opuszczeniem przez nie składu.

31. Tymczasem, pomimo że spółka ta zapłaciła niderlandzkim organom podatkowym kwoty akcyzy i podatku VAT należne za wyroby tytoniowe, które nie opuściły składu, zostaje ona ponownie wezwana do zapłaty tego samego zobowiązania podatkowego. Landewijck zostaje poddana w istocie obowiązkowi ponownej zapłaty akcyzy i podatku VAT w celu wprowadzenia swoich wyrobów do obrotu.

32. Można by sądzić, że jest to sytuacja, do której stosuje się przysłowie „kto źle płaci, dwa razy płaci". Jednakże nie jest tak w tym przypadku. Z postanowienia odsyłającego wynika, że nie ma żadnej wątpliwości, że Landewijck należycie zapłaciła akcyzę i podatek VAT należne zgodnie z obowiązującym prawem niderlandzkim celem wprowadzenia przedmiotowych wyrobów tytoniowych do obrotu. Podwójne opodatkowanie wynika tutaj z faktu, że ponieważ znaki odpowiadające zapłacie tej akcyzy i podatku VAT zaginęły bez śladu w trakcie transportu, Landewijck jest zobowiązana do ponownej zapłaty celem otrzymania nowych znaków, które umożliwią opuszczenie składu przez przedmiotowe wyroby tytoniowe.

33. Celem ustalenia, czy obowiązek taki jest akceptowalny w świetle dyrektyw akcyzowych i dotyczących podatku VAT, należy ustalić, czy znaki mają samoistną wartość, która odróżnia je od zwykłych dokumentów potwierdzających zapłatę przez Landewijck urzędowi określonej kwoty pieniędzy.

34. W tej kwestii rządy niderlandzki, niemiecki, Komisja Wspólnot Europejskich i sama Landewijck są zgodne co do istnienia ryzyka — które zdaniem Landewijck jest bardzo niskie, lecz jednak istnieje — że osoby trzecie, które przywłaszczą sobie zaginione znaki, wykorzystają je w sposób niezgodny z prawem. Owe osoby trzecie mogą bowiem umieścić je na wyrobach tytoniowych, na przykład pochodzących z przemytu bądź

skradzionych ze składu bez znaków skarbowych [9], w taki sposób, że będzie się wydawało, iż akcyza i podatek VAT zostały zapłacone. Samoistna wartość znaków wynika właśnie z tego, że w przypadku utraty mogą one zostać użyte w konkretnych nieuczciwych celach przez osoby trzecie, które je sobie przywłaszczą. Ryzyko takie nie istniałoby, gdyby znaki skarbowe były zwykłymi dokumentami potwierdzającymi uiszczenie określonej należności między dwiema dobrze zidentyfikowanymi osobami na każdym znaku. Jednak nie dzieje się tak, bowiem znaki zawierają jedynie trzy konkretne informacje określające typ lub charakter danego wyrobu tytoniowego (na przykład papierosy lub cygara), ilość sztuk lub ilość oraz cenę detaliczną.

35. W niniejszej sprawie z powodu samoistnej wartości znaków skarbowych ich zaginięcie (bez pewności, że zostały one zniszczone) powoduje problem podziału ryzyka ich niezgodnego z prawem wykorzystania między Landewijck a niderlandzkim organem podatkowym. Prawo niderlandzkie rozwiązuje ten problem w identyczny sposób zarówno na gruncie akcyzy, jak i podatku VAT. W tych dwóch przypadkach żaden przepis nie pozwala Landewijck uzyskać zwrotu lub kompensaty kwot, które zapłaciła tytułem przedmiotowej akcyzy i podatku VAT.

9 — Sytuacja w sprawie C-435/03 British American Tobacco i Newman Shipping (wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., Zb.Orz. str. I-7077) dotyczy właśnie kradzieży ze składu wyrobów tytoniowych nieopatrzonych banderolami skarbowymi.

36. Zgodnie z kolejnością pytań przedłożonych przez Hoge Raad rozpocznę od rozważań w przedmiocie kwestii odmowy zwrotu podatku akcyzowego. Następnie skupię się na problemie zwrotu podatku VAT.

A — *Pytanie pierwsze*

37. Kwestii podziału ryzyka utraty znaków nie rozstrzyga ani dyrektywa akcyzowa, ani dyrektywa dotycząca wyrobów tytoniowych. Dyrektywy te ograniczają się odpowiednio, w art. 21 i 10 ust. 1, do przyznania państwom członkowskim uprawnienia do używania znaków skarbowych jako sposobu poboru podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych.

38. Co do zasady nic w zasadzie nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie wprowadziło przepisy regulujące te kwestie podziału ryzyka zaginięcia i późniejszego, wynikłego z niego niezgodnego z prawem wykorzystania znaków skarbowych. Prawo niderlandzkie przewiduje więc, że z zastrzeżeniem przypadków wskazanych w art. 79 ust. 3 ustawy o akcyzie i art. 52 rozporządzenia [10] ryzyko utraty znaków i późniejszego niezgodnego z prawem ich

10 — Zgodnie z art. 79 niderlandzkiej ustawy o akcyzie, gdyby zostało wykazane, że dane znaki akcyzy uległy zniszczeniu, van Landewyck miałaby prawo do zwrotu lub kompensaty kwoty, która została zapłacona tytułem akcyzy. Jest to zrozumiałe z tego względu, że w takim przypadku, lecz nie w przypadku samej utraty, ryzyko nieuprawnionego użycia znaków akcyzy jest wykluczone.

wykorzystania ponosi, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, osoba, która złożyła wniosek o przyznanie znaków akcyzy i na której rzecz zostały one odebrane z PTT Post Filatelie. Osobę tę, która ma znaki w sferze swej kontroli, uznaje się w prawie niderlandzkim za znajdującą się w najdogodniejszej sytuacji, aby uniknąć ryzyka niezgodnego z prawem wykorzystania, a w każdym razie aby chronić się przez tym ryzykiem poprzez wykupienie ubezpieczenia lub za pomocą innych środków. Jest to prawdopodobnie reguła podziału ryzyka oparta na logice nakładania odpowiedzialności na stronę, która znajduje się w najdogodniejszej sytuacji do sprawowania nadzoru nad znakami [11].

39. Nawet jeśli wydaje się oczywiste, że prawodawca wspólnotowy zamierzał pozostawić państwom członkowskim pełną swobodę w zakresie podziału ryzyka zaginięcia znaków skarbowych, to jednak nie wynika z tego, że każde rozwiązanie tej kwestii jest zgodne z dyrektywą akcyzową i z zasadami ogólnymi prawa wspólnotowego, w szczególności z zasadą proporcjonalności.

40. Skarżąca twierdzi, że ponieważ znaki mogą być wykorzystane przez osoby trzecie jedynie niezgodnie z prawem, nie dochodzi do zwiększenia utraconych przypływów z podatku akcyzowego dla budżetu państwa, bowiem podmioty, które dopuszczają się tego rodzaju naruszeń, generalnie nigdy nie mają zamiaru płacić podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych, które wprowadzają do obrotu. Nie mogę się zgodzić z tym rozumowaniem.

41. Prawdą jest, że Landewijck w sensie gospodarczym traci więcej niż urząd, jeśli ryzyko utraty znaków ciąży na niej. W istocie, o ile administracja podatkowa ponosi ryzyko niezgodnego z prawem lub stanowiącego nadużycie wykorzystania zaginionych znaków, o tyle nie prowadzi to automatycznie do utraty przypływów państwa z tytułu podatku akcyzowego przypadającego na zaginione znaki, ponieważ wcale nie jest pewne, czy wszystkie te znaki zostaną niezgodnie z prawem wykorzystane.

42. Jeśli istnieją znaki, które można wykorzystać niezgodnie z prawem, to oczywiście tworzy to możliwość niezgodnego z prawem ich wykorzystania. Nawet jeśli pozostać na gruncie mniejszych lub większych prawdopodobieństw (jednak zawsze niższych od 100%) w kwestii, że rzeczywiście nastąpi niezgodne z prawem ich wykorzystanie, to sam fakt, że istnieją znaki, które można wykorzystać niezgodnie z prawem, powoduje oczywiście stratę dla budżetu państwa. W konsekwencji odmowa kompensaty lub zwrotu kwot odpowiadających zaginionym znakom, które wynikają z uregulowań niderlandzkich, przyczynia się w istocie do zapobiegania utracie przypływów budżetu państwa.

11 — Również z punktu widzenia wyliczenia odpowiedniego ubezpieczenia wnioskodawca po dostarczeniu mu znaków znajduje się w sytuacji dużo korzystniejszej niż administracja podatkowa.

43. Powszechnie wiadomo, że na handel wyrobami tytoniowymi wpływa przemyt i że znaki skarbowe dla tych wyrobów są bardzo poszukiwane w celu nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi. Oczywiście zapobieganie oszustwom, unikaniu opodatkowania i nadużyciom jest celem, który może zgodnie z prawem determinować uregulowania krajowe dotyczące reżimu prawnego znaków skarbowych [12]. Cel ten ma również znaczenie dla ustanowienia przepisów znajdujących zastosowanie w przypadku zaginięcia znaków, jak to miało miejsce w niniejszej sprawie.

44. System podziału ryzyka zaginięcia znaków, który umożliwiałby podmiotowi wnioskującemu o przyznanie znaków, na którego rachunek i rzecz zostały one odebrane z PTT Post Filatelie, uzyskanie zwrotu lub kompensaty kwot uiszczonych za te znaki zachęcałby do nadużyć. Podmiot wnioskujący o znaki nie miałby powodów, by troszczyć się o znaki akcyzy, jeśli samo ich zaginięcie uprawniałoby go do zwrotu lub kompensaty ze strony urzędu. Jak podkreśla rząd niderlandzki w uwagach na piśmie, podmiot wnioskujący o znaki mógłby nawet świadomie doprowadzić do zaginięcia znaków celem późniejszego zażądania zwrotu.

45. Co prawda skarżąca twierdzi, że ryzyko niezgodnego z prawem wykorzystania jest tak niewielkie w konkretnych okolicznościach sprawy (w szczególności z powodu promocyjnej ceny detalicznej, którą stosuje, wzrostu cen, jaki miał miejsce po zaginięciu znaków, i konwersji cen po wprowadzeniu euro), że odmowa jakiegokolwiek zwrotu lub kompensaty kwot zapłaconych przy wniosku o przyznanie zaginionych znaków byłaby dysproporcjonalna.

46. Przypomnę tutaj, że przestrzeganie zasad ogólnych prawa wspólnotowego jest obowiązkiem wszystkich organów krajowych zobowiązanych do stosowania prawa wspólnotowego [13]. Bezsporne jest, że „zasada proporcjonalności jest uznana w orzecznictwie Trybunału za jedną z zasad ogólnych prawa wspólnotowego" [14]. Państwa członkowskie powinny zatem przestrzegać jej przy wykonywaniu przepisów wspólnotowych [15]. Celem ustalenia, czy niderlandzki system zwrotu lub kompensaty kwot zapłaconych tytułem podatku akcyzowego będący przedmiotem pytania prejudycjalnego jest zgodny z zasadą proporcjonalności, należy zbadać, czy środki wykonania tego systemu są odpowiednie dla realizacji jego celu i czy

12 — Zobacz art. 21 ust. 2 akapit drugi dyrektywy akcyzowej, zmienionej dyrektywą Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. L 365, str. 46), zgodnie z którą „[z] zastrzeżeniem przepisów ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego stosowania niniejszego artykułu oraz uniknięcia wszelkiego rodzaju nadużyć finansowych, uchylania się od obowiązku podatkowego lub innych nadużyć państwa członkowskie zapewniają, by wszelkie znaki i oznaczenia nie stanowiły przeszkody dla swobodnego przepływu wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu".

13 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 22 kwietnia 1988 r. w sprawie 316/86 Krücken, Rec. str. 2213, pkt 22, i wyrok z dnia 27 września 1979 r. w sprawie 230/78 Eridania, Rec. str. 2749, pkt 31.

14 — Wyrok z dnia 11 lipca 1989 r. w sprawie 265/87 Schräder, Rec. str. 2263, pkt 21, oraz już później wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawach połączonych C-96/03 i C-97/03 Tempelman i van Schaijk, Rec. str. I-1895, pkt 47.

15 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-107/97 Rombi i Arkopharma, Rec. str. I-3367, pkt 65, i z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks and Spencer, Rec. str. I-6325, pkt 44.

nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia [16].

47. W tym kontekście, po pierwsze, niderlandzki system zwrotu stanowi odpowiedni środek realizacji celu, jakim jest zapobieganie ginięciu znaków i ryzyka ich późniejszego niezgodnego z prawem wykorzystania, ponieważ uwzględnia on pozycję Landewijck jako osoby znajdującej się w najlepszej sytuacji, aby nadzorować te znaki. Po drugie, system ten nie wykracza poza granice tego, co jest niezbędne dla osiągnięcia jego celu. Byłoby inaczej, jeśli nie przewidywałby on żadnej możliwości zwrotu lub kompensaty w sytuacji, gdy wskutek siły wyższej lub wypadku znaki zostały zniszczone lub stały się całkowicie niezdatne do wykorzystania. W związku z tym moim zdaniem niderlandzki system zwrotu lub kompensaty kwot akcyzy w przypadku utraty znaków skarbowych jest zgodny z zasadami ogólnymi prawa wspólnotowego, a w szczególności z zasadą proporcjonalności.

48. Sugeruję zatem, aby Trybunał na pierwsze z pytań skierowanych przez sąd krajowy udzielił odpowiedzi, że przepisy dyrektywy 92/12 nie sprzeciwiają się temu, aby państwa członkowskie stosowały system prawny, w którym odpowiedzialnością finansową za utratę znaków skarbowych obciążają wnioskodawców i odbiorców znaków, i zgodnie z którym nie są zobowiązane do zwrotu kwot podatku akcyzowego zapłaconych w chwili wystąpienia z wnioskiem o znaki skarbowe w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym. System ten jest również zgodny z zasadą proporcjonalności.

B — *Pytania dotyczące podatku VAT*

49. Artykuł 28 ustawy o podatku obrotowym przewiduje zasady poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych analogiczne jak w przypadku podatku akcyzowego, to znaczy na jednym stadium, przy opuszczeniu składu przez wyroby podlegające podatkowi akcyzowego (lub przy przywozie bądź nabyciu wewnątrzwspólnotowym). Kwota należnego podatku VAT podlega zapłacie, podobnie jak akcyza, jednorazowo, bez prawa do wcześniejszego odliczenia przez wnioskodawcę, w chwili gdy otrzymuje on znaki akcyzy.

50. System ten stanowi szczególne zasady będące odstępstwem (w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy) w stosunku do zwykłego systemu poboru podatku VAT wprowadzonego szóstą dyrektywą. Zgodnie z nim podatek VAT jest pobierany w chwili dostawy wyrobów tytoniowych. Celem takiego szczególnego systemu jest, po pierwsze, uproszczenie poboru podatku VAT, bowiem jest on pobierany na jednym tylko stadium łańcucha sprzedaży wyrobów tyto-

16 — Zobacz wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-339/92 ADM Ochlenmuhlen, Rec. str. I-6473, pkt 15, oraz ww. wyrok w sprawie Tempelman i van Schaijk, pkt 47.

niowych, przy opuszczeniu składu lub przywozie, zgodnie z systemem podatku akcyzowego, a po drugie, zwalczanie oszustw, bowiem sprzedaż detaliczna nie jest włączona do procesu poboru podatku.

51. Skierowane do Trybunału pytanie drugie lit. a) i b) dotyczy konkretnie kwestii stosowania art. 28 ustawy o podatku VAT, w związku z tym, że szczególny system poboru podatku VAT wprowadzony tym artykułem nie został notyfikowany Komisji w terminie przewidzianym w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy i przedłużonym przez dziewiątą dyrektywę, to znaczy do dnia 1 stycznia 1979 r.

1. Pytanie drugie lit. a)

52. Pierwsza nasuwająca się kwestia dotyczy skutków spóźnionego notyfikowania Komisji tego systemu, które nastąpiło w dniu 12 czerwca 1979 r.

53. Zdaniem skarżącej brak notyfikacji przepisu stanowiącego odstępstwo w przewidzianym terminie powinien powodować te same konsekwencje co brak notyfikacji. System będący odstępstwem jest więc niezgodny z prawem i nie może być stosowany względem jednostek, które powołują się na tę wadę. Okoliczność, że Królestwo Niderlandów rzeczywiście notyfikowało ten system Komisji niespełna sześć miesięcy po upływie terminu, nie ma tutaj znaczenia. Nie podzielam tego punktu widzenia.

54. Artykuł 27 ust. 5 szóstej dyrektywy nie wprowadza formalnie sankcji na wypadek niedochowania przewidzianego w nim terminu. W takich okolicznościach należy rozważyć, po pierwsze, charakter i cel decyzji, która miała zostać podjęta w tym terminie, a po drugie, sytuację adresata, którego interesy zostały naruszone [17].

55. Podzielam stanowisko rządu niderlandzkiego i Komisji, zgodnie z którym przedmiotowy termin stanowi termin instrukcyjny. Celem takiej notyfikacji nie jest uzyskanie zgody Komisji, lecz jedynie umożliwienie jej dokonania oceny tych przepisów. Ponieważ notyfikacja rzeczywiście nastąpiła i Komisja miała zatem możliwość dokonania oceny omawianych przepisów stanowiących odstępstwo i powiadomienia o swoim stanowisku w ich przedmiocie (co też uczyniła, nie sygnalizując żadnych problemów w ich zakresie), nie można kwestionować stosowa-

17 — Zobacz analogicznie wyrok z dnia 27 stycznia 1988 r. w sprawie 349/85 Dania przeciwko Komisji, Rec. str. 169, pkt 19, gdzie Trybunał orzekł, iż „wobec braku jakiejkolwiek sankcji za niedochowanie tego terminu można go uważać — mając na względzie charakter decyzji o rozliczeniu rachunków, której zasadniczym przedmiotem jest upewnienie się, że wydatki zostały poniesione przez władze krajowe zgodnie z zasadami wspólnotowymi — wyłącznie za termin instrukcyjny, chyba że nastąpiło uchybienie interesom państwa członkowskiego".

nia tych przepisów. Inaczej byłoby do czasu wydania przez Komisję opinii w przedmiocie tych przepisów.

56. Niewątpliwie jest oczywiste, że przepis stanowiący odstępstwo, który zgodnie z art. 27 ust. 5 nie został notyfikowany Komisji, nie może być stosowany. Jak przypomina skarżąca w swoich uwagach, wyrok z dnia 27 października 1992 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom [18] stwierdza, iż „o ile art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy zezwala państwom członkowskim, które stosowały na dzień 1 stycznia 1977 r. procedury uproszczone, na ich utrzymanie, o tyle możliwość ta jest dostępna jedynie pod pewnymi warunkami, w tym notyfikacji tych przepisów Komisji przed dniem 1 stycznia 1978 r." [19].

57. Orzecznictwo to nie dotyczy jednak kwestii bardziej szczegółowej rozpatrywanej w niniejszej sprawie, a mianowicie, jakie są dokładne konsekwencje rzeczywistej notyfikacji, która nastąpiła po terminie. W tym względzie przekroczenie przewidzianego terminu nie może pozostawać bez konsekwencji dla rządu, który dopuścił do opóźnienia; w innym przypadku obojętne z punktu widzenia stosowania danego przepisu stałoby się to, czy został notyfikowany przed 1 stycznia 1979 r., czy kilka miesięcy lub lat później. Takie przekroczenie terminu skutkowałoby zatem tym, że przepis stanowiący odstępstwo nie może być stosowany ani nie można się na niego powołać przeciwko podatnikowi w okresie między upływem terminu a chwilą, gdy Komisja po notyfikacji powiadomi o swoim stanowisku w przedmiocie danego przepisu, nie sygnalizując żadnych problemów w jego zakresie.

58. Sugeruję zatem, aby Trybunał na pytanie drugie lit. a) udzielił odpowiedzi, że art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy VAT przewiduje termin instrukcyjny i należy ją w związku z tym interpretować w ten sposób, że jednostka nie może żądać stwierdzenia, iż szczególne zasady poboru podatku nie znajdują zastosowania z tego względu, że upłynął termin, w którym państwa członkowskie powinny notyfikować Komisji istnienie takich szczególnych zasad poboru, bowiem Komisja miała rzeczywistą możliwość dokonania oceny tych zasad poboru i powiadomienia o swoim stanowisku w ich przedmiocie.

2. Pytanie drugie lit. b)

59. Nawet jeśli notyfikowanie po terminie nie wyłącza stosowania szczególnych zasad poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych, które zostały notyfikowane przez Królestwo Niderlandów, i nawet jeśli Komisja nie zasygnalizowała problemu w ich zakresie, należy jednak zbadać zgodność tego szczególnego systemu z wymogami przewidzianymi w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

18 — Sprawa C-74/91, Rec. str. I-5437, pkt 21.

19 — W tym samym tonie zob. wyroki: z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 5/84 Direct Cosmetics, Rec. str. 617, pkt 22, i z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 33, który stwierdza, iż „jeśli odstępstwo nie zostało wprowadzone zgodnie z art. 27, który nakłada na państwa członkowskie obowiązek notyfikacji, krajowe organy podatkowe nie mogą powoływać się przeciw podatnikowi na przepis stanowiący odstępstwo od systemu szóstej dyrektywy".

60. W istocie art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi, że przepisy wydane w celu uproszczenia procedury poboru podatku VAT powinny być zgodne ze szczególnymi warunkami wskazanymi w ust. 1. „[Z] wyjątkiem nieznacznego rozmiaru nie mogą [one] wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji".

61. Nie podlega dyskusji, że sposób poboru podatku VAT za pomocą znaków skarbowych rozpatrywany jako całość upraszcza pobór podatku VAT od wyrobów tytoniowych, bowiem pobór następuje na jednym tylko etapie. Ponadto podatek VAT jest obliczany na podstawie ceny dla końcowego konsumenta. Zatem, jak wskazuje Komisja w uwagach, omawiany sposób poboru skutkuje tym, że kwota należnego podatku VAT związana jest z ceną wyrobu w końcowym etapie konsumpcji, jak tego wymaga art. 27 ust. 1. Zgodnie z tym szczególnym systemem poboru podatku VAT za pomocą znaków akcyzy i zakazu sprzedaży wyrobów tytoniowych konsumentom po cenie różnej od ceny detalicznej oznaczonej na znaku kwota podatku zapłaconego pozostaje co do zasady ściśle proporcjonalna do ceny detalicznej wyrobów tytoniowych niezależnie od ilości transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji wyrobów tytoniowych. Nie wynikają z tego żadne braki w zgodności tego systemu z warunkami ustalonymi w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

62. Sąd krajowy sygnalizuje jednak, że, w przypadku gdy na przykład wyroby nie zostaną sprzedane bądź nastąpi ich utrata u pośrednika lub w handlu detalicznym, wybory tytoniowe są sprzedawane (nielegalnie) po cenie innej niż cena wskazana na znaku, a zatem zgodność ze szczególnym warunkiem ustanowionym w art. 27 ust. 1 in fine budzi wątpliwości. W istocie w tych wyjątkowych sytuacjach producent może być zobowiązany do zapłacenia więcej podatku VAT niż musiałby zapłacić, gdyby stosowany był zwykły system wspólnotowy poboru podatku VAT. Z tego względu można w sposób słuszny zadać pytanie o wpływ tego szczególnego systemu na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji i czy w istocie nie wykracza on poza to, czego wymagają realizowane cele, to znaczy uproszczenie poboru podatku i zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i nadużyć.

63. Uważam w tym względzie, że nie można się tu opierać na okolicznościach w oczywisty sposób wyjątkowych — takich jak przypadek, w którym wyroby tytoniowe nie zostaną sprzedane, bądź niezgodne z prawem zachowania polegające na sprzedaży detalicznej wyrobów tytoniowych po cenie innej niż cena wskazana na znaku skarbowym — aby stwierdzić, że generalnie system poboru podatku VAT na jednym stadium, w tym samym czasie co podatku akcyzowego, za pomocą znaków skarbowych narusza wymogi wskazane w art. 27 ust. 1, zgodnie z którym rozpatrywane procedury uproszczone „z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji". Należy również przypomnieć, że nie każde

odchylenie czyni szczególny system niezgodnym z art. 27 ust. 1, lecz tylko takie odchylenia, które nie są nieznaczne. Wyjątkowy charakter odchyleń, które mogą być spowodowane niderlandzkim szczególnym systemem, oraz okoliczność, że nie występują one w sposób generalny i systematyczny, nie pozwalają stwierdzić, że w sposób ogólny powodują one wpływ większy niż nieznaczny na kwotę podatku w końcowym etapie konsumpcji.

64. Należy zaznaczyć ponadto, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału krajowe przepisy stanowiące odstępstwo, o których mowa w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, mające służyć uproszczeniu poboru podatku lub zwalczaniu oszustw bądź unikania opodatkowania „mogą wprowadzać odstępstwa od zasady poszanowania podstawy opodatkowania podatkiem VAT, o której mowa w art. 11 szóstej dyrektywy, wyłącznie w granicach ściśle koniecznych dla osiągnięcia tego celu" [20]. Dopuszczalne są wyłącznie te przepisy, które są „niezbędne i odpowiednie dla realizacji szczególnego celu, któremu służą, i które naruszają w najmniejszym możliwym stopniu cele i zasady szóstej dyrektywy" [21].

65. Rozważany szczególny system poboru podatku VAT za pomocą znaków skarbowych służy uproszczeniu poboru podatku i zapobieganiu oszustwom oraz unikaniu opodatkowania. Jeśli go rozpatrywać jako całość, służy on temu celowi, nie wykraczając poza to, co jest niezbędne w tym celu i nie wprowadza znaczących przeszkód dla realizacji celów szóstej dyrektywy.

66. Sugeruję zatem, aby Trybunał na skierowane przez sąd krajowy pytanie drugie lit. b) udzielił odpowiedzi, że art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że szczególne zasady poboru podatku VAT dla wyrobów tytoniowych, takie jak te ustanowione w art. 28 ustawy o podatku obrotowym, są zgodne z przewidzianymi tam wymogami i jako całość nie wykraczają poza to, co jest niezbędne i proporcjonalne w celu, uproszczenia poboru podatku i zapobiegania oszustwom i unikaniu opodatkowania.

3. Pytanie drugie lit. c)

67. W porównaniu z poprzednim pytaniem ostatnie pytanie skierowane przez Hoge Raad dotyczy konkretnie zgodności systemu zwrotu lub kompensaty kwot podatku VAT zapłaconych za znaki, które zaginęły

20 — Wyrok z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 324/82 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 1861, pkt 29, wyrok z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-63/96 Skripalle, Rec. str. I-2847, pkt 24, i ww. wyrok w sprawie British American Tobacco i Newman Shipping, pkt 44.

21 — 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, i z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. str. I-4271, pkt 46.

w okolicznościach opisanych w pytaniu pierwszym, z szóstą dyrektywą, a w szczególności z jej art. 27 ust. 1 i 5.

68. Podobnie jak przy ocenie, jaką przeprowadziłem w kontekście pierwszego pytania skierowanego przez sąd krajowy, okoliczność, że przedmiotowe znaki skarbowe mają samoistną wartość i że ich zaginięcie pociąga za sobą realne ryzyko niezgodnego z prawem ich wykorzystania, odgrywa również centralną rolę przy odpowiedzi na to ostatnie pytanie. Jak bowiem wynika z analizy dwóch poprzednich pytań, prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się w tym przypadku temu, by pobór podatku VAT należnego od wyrobów tytoniowych następował za pomocą znaków skarbowych. Ponieważ znaki te — w związku z ich cechami własnymi oraz informacjami, które zawierają — mają samoistną wartość, o której już sygnalizowałem, zrozumiałe jest, że system podziału ryzyka ich zaginięcia opiera się na zasadzie uczynienia odpowiedzialnym podmiotu wnioskującego o przyznanie znaków, który je odebrał sam lub za pośrednictwem innej osoby działającej w jego imieniu i na jego rachunek, bowiem jest on osobą znajdującą się w najdogodniejszej sytuacji do sprawowania nadzoru nad omawianymi znakami.

69. Oczywiście stosowanie takiej zasady podziału ryzyka utraty znaków w okolicznościach niniejszej sprawy powoduje bardzo surowe konsekwencje finansowe dla podmiotu gospodarczego, takiego jak Landewijck, która utraciła bez swej winy znaki. Jednakże taką zasadę podziału ryzyka, która obciąża ryzykiem odbiorcę znaków sprawującego rzeczywistą kontrolę nad nimi, należy uznać za zasadę generalną i abstrakcyjną. Surowe konsekwencje finansowe dla podmiotu, na którym ciąży ryzyko, są logiczną konsekwencją stosowania wszystkich zasad podziału ryzyka utraty towarów w obrocie handlowym. Nie może to jednak oznaczać, że taka zasada ogólna jest sprzeczna z szóstą dyrektywą, a w szczególności z jej art. 27 ust. 1 i 5.

70. Wprawdzie badany system, przewidując brak zwrotu zaginionych, lecz nie zniszczonych znaków, może w praktyce prowadzić do sytuacji podwójnego opodatkowania podatkiem VAT tych samych wyrobów tytoniowych, system taki jest jednak uzasadniony względami w znacznym stopniu zbieżnymi z tymi, które zostały wskazane w odpowiedzi na pytanie pierwsze. W takim przypadku ów system podziału ryzyka zaginięcia znaków i ich ewentualnego, późniejszego, niezgodnego z prawem wykorzystania jest również uzasadniony, ponieważ „zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem, który szósta dyrektywa uznaje i wspiera" [22].

71. Pozostaje jeszcze ostatnia kwestia. Komisja i skarżąca są zdania, że ww. wyrok

22 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 76.

w sprawie British American Tobacco i Newman Shipping ma znaczenie dla analizy niniejszej sprawy i uzasadnia udzielenie twierdzącej odpowiedzi na pytanie drugie lit. c). Ponieważ w sprawie tej Trybunał orzekł, iż kradzież wyrobów tytoniowych ze składu nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy, podobnie powinno być w przypadku utraty lub kradzieży znaków skarbowych przeznaczonych na te same wyroby.

72. Nie podzielam tego punktu widzenia. W ww. wyroku w sprawie British American Tobacco sporna regulacja belgijska skutkowała tym, że kradzież wyrobów tytoniowych była uznawana za zdarzenie podatkowe w rozumieniu szóstej dyrektywy. Trybunał orzekł, że państwo członkowskie nie może wprowadzić kradzieży wyrobów objętych podatkiem akcyzowym do kategorii zdarzeń podatkowych przewidzianych w szóstej dyrektywie [23].

73. Stan faktyczny i uregulowania niderlandzkie rozpatrywane w niniejszej sprawie różnią się znacznie od tych w ww. sprawie British American Tobacco i Newman Shipping. W sprawie tej sporny przepis stanowiący odstępstwo nie był uzasadniony logiką skłaniania właściciela wyrobów tytoniowych do ich nadzoru. Był on zupełnie zbędny w odniesieniu do właściciela, który — z wyjątkiem niezgodnego z prawem uczestnictwa w kradzieży — w naturalny sposób dąży do unikania strat należących do niego wyrobów tytoniowych, co w wystarczającym stopniu skłania go do nadzoru tych wyrobów. Natomiast w przypadku zaginięcia znaków skarbowych w braku zasady obciążania odpowiedzialnością odbiorcy znaków, takiej jak ta przyjęta przez rząd niderlandzki, nie istniałaby skuteczna zachęta dla odbiorcy znaków do ich nadzorowania, gdyby ewentualne zaginięcie znaków bez ich zniszczenia dawało z łatwością prawo do zwrotu lub kompensaty kwot zapłaconych za ich nabycie. Taka różnica umożliwia zbicie argumentu, zgodnie z którym z ww. sprawy British American Tobacco i Newman Shipping wynika a fortiori, że Landewijck powinna mieć w niniejszym przypadku prawo do zwrotu lub kompensaty za kwoty zapłacone tytułem należnego podatku VAT.

74. Wydaje mi się zatem, że Trybunał powinien na pytanie drugie lit. c) udzielić odpowiedzi, że brak obowiązku zwrotu kwot zapłaconych za znaki akcyzy, które odpowiadają należnym kwotom podatku VAT, w okolicznościach takich jak te w sprawie przed sądem krajowym, jest zgodny z szóstą dyrektywą, a w szczególności z jej art. 27 ust. 1 i 5.

23 — Zobacz pkt 42 i 48.

III — Wnioski

75. W świetle powyżej zamieszczonych rozważań proponuję, aby Trybunał na pytania przedłożone przez Hoge Raad odpowiedział w następujący sposób:

1) Przepisy 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 nie sprzeciwiają się temu, aby państwa członkowskie stosowały system prawny, w którym odpowiedzialnością finansową za utratę znaków skarbowych obciążają wnioskodawców i odbiorców znaków, i zgodnie z którym nie są zobowiązane do zwrotu kwot podatku akcyzowego zapłaconych w chwili wystąpienia z wnioskiem o znaki skarbowe w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym. System ten jest również zgodny z zasadą proporcjonalności.

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 przewiduje termin instrukcyjny i należy ją w związku z tym interpretować w ten sposób, że jednostka nie może żądać stwierdzenia, iż szczególne zasady poboru podatku nie znajdują zastosowania z tego względu, że upłynął termin, w którym państwa członkowskie powinny notyfikować Komisji istnienie takich szczególnych zasad poboru, bowiem Komisja miała rzeczywistą możliwość dokonania oceny tych zasad poboru i powiadomienia o swoim stanowisku w ich przedmiocie.

3) Artykuł 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że szczególne zasady poboru podatku VAT dla wyrobów tytoniowych, takie jak te ustanowione w art. 28 ustawy o podatku obrotowym, są zgodne z przewidzianymi tam wymogami i jako całość nie wykraczają poza to, co jest niezbędne i proporcjonalne w celu uproszczenia poboru podatku i zapobiegania oszustwom i unikaniu opodatkowania.

4) Brak obowiązku zwrotu kwot zapłaconych za znaki akcyzy, które odpowiadają należnym kwotom podatku VAT, w okolicznościach takich jak te w sprawie przed sądem krajowym, jest zgodny z szóstą dyrektywą, a w szczególności z jej art. 27 ust. 1 i 5.