

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 14 lipca 2005 r. *

W sprawie C-435/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hof van beroep te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 7 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 października 2003 r., w postępowaniu:

British American Tobacco International Ltd

Newman Shipping & Agency Company NV

przeciwko

państwu belgijskiemu,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.- P. Puissechot (sprawozdawca) i J. Malenovský, sędziowie,

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

* Język postępowania: niderlandzki.

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu British American Tobacco International Ltd przez M. Houbena, advocaat, z substytucji S. Crosby'ego, solicitor,
- w imieniu Newman Shipping & Agency Company NV przez G. Huyghe'a i P. Hoogmartensa, advocaten,
- w imieniu rządu belgijskiego, początkowo reprezentowanego przez D. Haven, działającą w charakterze pełnomocnika, a następnie przez M. Wimmera, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. van der Woude'a, avocat,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa i M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez L. Ström van Lier i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 maja 2005 r.,

wyduje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy w szczególności wykładni art. 2, 5 i 27 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten złożony został w ramach sporu toczącego się między spółkami British American Tobacco International Ltd (zwaną dalej „BATI”) oraz Newman Shipping & Agency Company NV (zwaną dalej „Newman”) z jednej strony a Belgische Staat z drugiej strony, który to spór dotyczy zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od wyrobów tytoniowych umieszczonych w składzie podatkowym, zadeklarowanych jako brakujące w następstwie kradzieży.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Zgodnie z art. 2 dyrektywy:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

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

2) przywóz towarów”.

4 Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy stanowi:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

5 Artykuł 10 ust. 1 i 2 dyrektywy stanowi:

„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 poczynwszy 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 [i obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług [...]”.

6 Zgodnie z art. 11 dyrektywy podstawą opodatkowania jest, w odniesieniu do dostaw towarów, wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej.

7 Artykuł 27 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 [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 wymienione w ust. 1, informuje o nich Komisję oraz dostarcza 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”.

- 8 Zgodnie z art. 3 ust. 1 dyrektywy Rady nr 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) dyrektywę tę stosuje się między innymi do wyrobów tytoniowych.
- 9 Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 stanowi:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny [Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstaje] 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;

[...]”.

Uregulowania krajowe

- 10 Artykuł 58 ust. 1 code de la TVA (belgijskiego kodeksu podatku VAT) stanowi:

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

[...]

Pobrany podatek zastępuje podatek, którym opodatkowany jest przywóz, nabycie wewnątrzwspólnotowe oraz dostawa wyrobów tytoniowych.

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

- 11 Artykuł 58 ust. 1 kodeksu VAT obowiązywał w czasie, gdy wydana została dyrektywa. Stosownie do art. 27 ust. 5 dyrektywy Królestwo Belgii w dniu 19 grudnia 1977 r. poinformowało Komisję o ww. art. 58. Treść tego powiadomienia była następująca:

„B. Zapłata podatku na etapie wcześniejszym

1. Wyroby tytoniowe

W celu ułatwienia kontroli poboru podatku VAT w tym sektorze podatek należny z tytułu przywozu i dostawy wyrobów tytoniowych pobierany jest w tym samym czasie, co podatek akcyzowy. Przy zakupie banderol wytwórca lub importer dokonują faktycznej zapłaty podatku VAT od kwoty, którą płaci konsument finalny. 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 uwzględnić podatek VAT [...]”.

- 12 Artykuł 1 *arrêté royal* nr 13 z dnia 29 grudnia 1992 r. relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée (rozporządzenie królewskie w sprawie systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wyrobów tytoniowych) (*Belgisch Staatsblad* z dnia 31 grudnia 1992 r., str. 28086), zwanego dalej „rozporządzeniem królewskim nr 13”, stanowi:

„Obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej od wyrobów tytoniowych [...] powstaje w tym samym momencie co obowiązek zapłaty podatku akcyzowego.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 13 Newman prowadzi skład podatkowy w Antwerpii, gdzie składowane są wyroby tytoniowe produkowane i pakowane na terenie Belgii przez BATI — właściciela tych towarów. Na towarach tych nie umieszczono żadnych banderol.
- 14 W dniach 4 grudnia 1995 r. i 29 stycznia 1996 r., jak też w nocy z 14 na 15 czerwca 1998 r. na terenie tego składu dokonano kradzieży papierosów. Kradzieże te zgłoszono policji.
- 15 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 kodeksu VAT. Po bezskutecznym wniesieniu odwołania od tej decyzji Newman zapłaciła wymagane kwoty z zastrzeżeniem wszelkich praw, jeśli chodzi o podatek VAT. BATI zwróciła Newman rzeczony kwoty w całości.

- 16 Newman i BATI wystąpiły do Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen ze skargą przeciwko Belgische Staat, domagając się zwrotu zapłaconych kwot.
- 17 Orzeczeniem z dnia 4 kwietnia 2001 r. skarga została oddalona. Wymieniony wyżej sąd uznał, że w następstwie kradzieży od brakujących towarów należało uiścić podatek akcyzowy i że w związku z tym zgodnie z art. 58 ust. 1 kodeksu VAT oraz art. 1 rozporządzenia królewskiego nr 13 od towarów tych należny jest także podatek VAT. Ponadto Rechtbank van eerste aanleg stwierdził, że przepisy te mają na celu uproszczenie poboru podatku oraz że są one zgodne z art. 27 dyrektywy.
- 18 W dniu 7 maja 2001 r. skarżące w postępowaniu głównym odwołały się od tego orzeczenia do Hof beroep te Antwerpen.
- 19 Jeśli chodzi o podatek akcyzowy, sąd ten orzekł, że strony zawarły i wykonały umowę, kładąc tym samym kres wysuwanym wątpliwościom co do rzeczywistego istnienia obowiązku zapłaty tego podatku.
- 20 Co się zaś tyczy podatku VAT, Hof van beroep te Antwerpen stwierdził, że jeśli podtrzyma on stanowisko zajmowane przez organy celne i akcyzowe oraz potwierdzone przez sąd pierwszej instancji, nie będzie już konieczne badanie, czy kradzież towarów można zakwalifikować jako „dostawę towarów” w rozumieniu dyrektywy. A zatem zdarzeniem podatkowym skutkującym powstaniem obowiązku zapłaty podatku VAT nie będzie ani dostawa towaru, ani jego import, lecz zapłata podatku akcyzowego.

- 21 Hof van beroep te Antwerpen, oceniwszy, że podniesiony przez skarżące w postępowaniu głównym zarzut braku zgodności systemu ustanowionego w art. 58 ust. 1 kodeksu VAT oraz art. 1 rozporządzenia królewskiego nr 13 z dyrektywą jest zarzutem poważnym, postanowił zawiesić postępowanie i wystąpić do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy można mówić o »dostawie« w rozumieniu [...] dyrektywy, jeśli wskutek tego podatek [VAT] 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 [VAT] od tych towarów jest zgodny z przepisami [...] dyrektywy?

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

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

Co do trafności zadanych pytań prejudycjalnych

- 22 Na wstępie należy odpowiedzieć na podnoszony przez rząd belgijski zarzut, zgodnie z którym pytania przedstawione przez sąd krajowy są nietrafne i powinno się je całkowicie przeformułować.

- 23 Zdaniem rządu belgijskiego pytania te wynikają z błędnej wykładni art. 58 ust. 1 kodeksu VAT, na którego utrzymanie w mocy Rada wyraziła zgodę na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy.

- 24 Przepisy te mają jedynie na celu ułatwienie poboru podatku VAT przed wystąpieniem zdarzenia podatkowego, nie tworzą zaś one nowej kategorii czynności opodatkowanych, które nie zostały przewidziane w treści dyrektywy. A zatem zapłacony w ten sposób podatek VAT należy się państwu jedynie wtedy, gdy takie przewidywane zobowiązanie podatkowe można następnie przypisać określonej czynności opodatkowanej.
- 25 Jeśli dokonanie takiego przypisania nie jest ostatecznie możliwe, podatnikowi przysługuje zwrot kwoty zapłaconego podatku VAT zgodnie z art. 77 kodeksu VAT oraz art. 5 i 11 rozporządzenia królewskiego nr 13. Taka sytuacja może mieć miejsce w takim stanie faktycznym, jaki wystąpił w postępowaniu przed sądem krajowym, jeśli przedsiębiorstwo wykaże, że brakujące towary zostały faktycznie skradzione i że nie były one przedmiotem dostawy. A zatem system, o którym poinformowano Komisję w dniu 19 grudnia 1977 r., nie wpływa na interpretację pojęcia „dostawy towarów” w rozumieniu art. 2 dyrektywy i w związku z tym czwarte i piąte pytanie prejudycjalne pozbawione są jakiegokolwiek znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu przed sądem krajowym. Z tej przyczyny również pierwsze, drugie i trzecie pytanie jest nietrafne.
- 26 Jednak zdaniem Trybunału nie można na podstawie argumentów przedstawionych przez rząd belgijski stwierdzić, że postawione pytania prejudycjalne są nieprzydatne dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.
- 27 Po pierwsze z treści postanowienia odsyłającego nie wynika, by w razie kradzieży towarów objętych podatkiem akcyzowym możliwy był zwrot zapłaconego z góry podatku VAT.

- 28 Po drugie, nawet jeśli założyć, że uregulowania krajowe to umożliwiają, to tylko w rzadkich wypadkach dojdzie do spełnienia przesłanek, od których zależy możliwość skorzystania z prawa do zwrotu. Z odpowiedzi udzielonej przez rząd belgijski na pytanie postawione przez Trybunał na piśmie wynika, że poszkodowany z powodu kradzieży może uzyskać zwrot podatku VAT, tylko jeśli wykaże, po pierwsze, że towary zostały faktycznie skradzione, po drugie zaś, że po dokonaniu kradzieży nie zostały one wprowadzone do obrotu. Wykazanie spełnienia się takiej negatywnej przesłanki, na temat której osoba poszkodowana z powodu kradzieży nie może mieć wiedzy, czyni praktycznie niemożliwym skorzystanie z prawa do zwrotu (zob. podobnie, w kwestii zwrotu podatków nałożonych niezgodnie z prawem wspólnotowym, wyrok z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *San Giorgio*, Rec. str. 3595, pkt 14, oraz wyrok z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 *Dilexport*, Rec. str. I-579, pkt 48).
- 29 Z treści postanowienia odsyłającego wynika, iż w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy rzeczywiście doszło do kradzieży wyrobów tytoniowych, których dotyczy to postępowanie. Okoliczność, że zapłaty podatku VAT od tych towarów zażądano tuż po kradzieży, stanowi dowód na to, iż to właśnie kradzież była zdarzeniem powodującym obowiązek zapłaty podatku VAT. Nie było w tym wypadku okolicznością decydującą żadne inne późniejsze zdarzenie, takie jak ewentualne wprowadzenie towarów przez osoby winne kradzieży do obrotu handlowego. Dlatego też należy uznać, że to właśnie kradzież potraktowana została przez belgijskie organy podatkowe jako zdarzenie podatkowe powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT.
- 30 W tych okolicznościach należy udzielić odpowiedzi na pytania przedstawione przez sąd krajowy.

W przedmiocie pierwszego, drugiego i trzeciego pytania

- 31 Zwracając się z tymi pytaniami, które należy rozważyć łącznie, sąd krajowy oczekuje wyjaśnienia, czy kradzież towarów może być traktowana jako „dostawa towarów dokonywana odpłatnie” w rozumieniu art. 2 dyrektywy, podlegająca w związku z tym opodatkowaniu podatkiem VAT, oraz czy na odpowiedź na to pytanie ma wpływ okoliczność, iż postępowanie przed sądem krajowym dotyczy wyrobów objętych podatkiem akcyzowym.
- 32 Na wstępie należy stwierdzić — jak słusznie podnoszą zarówno skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i Komisja — że kradzież towarów z definicji nie przynosi poszkodowanemu z powodu tej kradzieży żadnej korzyści materialnej. A zatem nie może być ona postrzegana jako dostawa towarów „dokonywana odpłatnie” w rozumieniu art. 2 dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 14).
- 33 Następnie należy uznać, że kradzież towarów nie może być traktowana jako „dostawa towarów” w rozumieniu dyrektywy.
- 34 Zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel”.

- 35 Z redakcji tego przepisu wynika, iż pojęcie „dostawa towaru” nie dotyczy tylko przeniesienia własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz obejmuje ono wszelkie działania polegające na przeniesieniu dóbr materialnych, które pozwalają drugiej stronie na rozporządzanie tymi rzeczami jak właściciel. Wykładnia taka jest zgodna z jednym z celów dyrektywy, którym jest ustanowienie wspólnego systemu podatku VAT na podstawie jednolitej definicji czynności opodatkowanych (wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8).
- 36 Kradzież towarów czyni podmiot, który się jej dopuszcza, jedynie ich dzierżycielem. Jej skutkiem nie jest uzyskanie przez sprawcę uprawnienia do rozporządzania towarami jak właściciel. A zatem kradzież nie może być uznana za zdarzenie powodujące przeniesienie praw pomiędzy poszkodowanym a sprawcą w rozumieniu powołanego wyżej przepisu dyrektywy.
- 37 Wreszcie wbrew temu, co twierdzą rządy belgijski i grecki, zasada neutralności podatkowej nie oznacza obowiązku uznania kradzieży towarów za dostawę tych towarów i nie stanowi również przeszkody dla oceny, według której kradzież jako taka nie jest czynnością opodatkowaną podatkiem VAT.
- 38 To prawda, że nielegalny przywóz i dostawa towarów takich jak wyroby tytoniowe, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym — a które nie są zabronione z samej swej natury lub z powodu ich szczególnych właściwości — są czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT, jako że towary te mogą być przedmiotem legalnej sprzedaży i wprowadzania do obrotu gospodarczego. Poza tym generalne rozróżnienie pomiędzy czynnościami zgodnymi z prawem oraz czynnościami sprzecznymi z prawem kłóci się z zasadą neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 Salumets i in., Rec. str. I-4993, pkt 19 i 20).

- 39 Jednakże w takich okolicznościach obowiązek zapłaty podatku VAT powstaje z tego powodu, że zdarzenie podatkowe, jakim jest przywóz lub dostawa towarów, nastąpiło zaraz po dokonaniu kradzieży, zaś świadczenie wzajemne, na podstawie którego ustala się podstawę opodatkowania, możliwe jest do zidentyfikowania.
- 40 Natomiast — jak słusznie zauważyła Komisja — tego rodzaju rozumowania nie można zastosować do kradzieży jako takiej, która sama w sobie nie stanowi zdarzenia podatkowego. Tym bardziej nie uzasadnia ona obciążenia podmiotu poszkodowanego z powodu kradzieży konsekwencjami późniejszego wprowadzenia do obrotu skradzionych towarów — nawet jeśli jest ono prawdopodobne — jako że nie jest on tym, kto faktycznie dokonuje przywozu lub dostawy tych towarów. Ponadto jeśli w imię zasady neutralności podatkowej potraktować kradzież jako czynność powodującą powstanie obowiązku podatkowego, niezależnie od tego, czy przywóz lub import rzeczywiście nastąpiły — a co za tym idzie w braku dającego się zidentyfikować świadczenia wzajemnego — podstawa opodatkowania miałaby charakter czysto fikcyjny.
- 41 Jeśli zaś chodzi o okoliczność, że dane wyroby — jak to ma miejsce w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym — objęte są podatkiem akcyzowym, nie ma ona znaczenia dla treści odpowiedzi, jakiej należy udzielić sądowi krajowemu na przedstawione pytania. Żaden przepis dyrektywy nie wiąże powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT z podatkiem akcyzowym. Zdarzeniem podatkowym powodującym powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT jest dostawa lub przywóz towaru, nie zaś zapłata podatku akcyzowego od tego towaru.
- 42 Dlatego też w odpowiedzi na pierwsze, drugie i trzecie pytanie należy stwierdzić, że kradzież towarów nie stanowi „dostawy towarów dokonanej odpłatnie” w rozumieniu art. 2 dyrektywy i w związku z tym nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Okoliczność, że wyroby te, tak jak te w postępowaniu krajowym, objęte są podatkiem akcyzowym, nie ma wpływu na powyższy wniosek.

W przedmiocie pytania czwartego i piątego

- 43 Poprzez te pytania sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy państwo członkowskie, które na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy upoważnione jest do stosowania procedur zapłaty podatku VAT z góry, polegających na nałożeniu obowiązku zakupu banderol, uprawnione jest na podstawie tego upoważnienia do opodatkowania podatkiem VAT innych czynności niż przewidziane w art. 2 dyrektywy, poprzez zastosowanie tego podatku do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, które zostały skradzione ze składu podatkowego.
- 44 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepisy dotyczące przepisów krajowych stanowiących odstępstwa, o których mowa w art. 27 ust. 5 dyrektywy, dozwolone „w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu [unikaniu] 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 podstawę opodatkowania zdefiniowaną w art. 11 dyrektywy, 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). Upoważnienie udzielone na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy nie może wykraczać ponad cel, ze względu na który o nie wystąpiono (zob. podobnie w powołanym wyżej wyroku w sprawie Skripalle, pkt 30).
- 45 Tymczasem — co zresztą przyznaje rząd belgijski — jedynym celem przepisów objętych upoważnieniem udzielonym Królestwu Belgii na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy było „ułatwienie kontroli poboru podatku VAT” poprzez, między innymi, ustanowienie obowiązku zapłaty tego podatku w chwili zapłaty podatku akcyzowego, lecz zanim nastąpi zdarzenie podatkowe. A zatem przepisy te regulują moment powstania obowiązku podatkowego podatku VAT w ten sposób, że zbiega się on z chwilą poboru podatku akcyzowego. Upoważnienie nie obejmowało zmiany zasad

ustalania czynności opodatkowanych podatkiem VAT i w związku z tym zastosowane przepisy nie mogą skutkować powstaniem nowej kategorii czynności opodatkowanych, której nie przewidywała dyrektywa.

46 Wprawdzie Rada udzieliła upoważnienia na utrzymanie w mocy tych przepisów w dwojakim celu: uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia oszustwom podatkowym lub unikaniu opodatkowania, co potwierdza treść zawiadomienia dokonanego na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy („celem ułatwienia kontroli poboru podatku VAT”), tym niemniej okoliczność, że jednym z celów udzielonego upoważnienia było zwalczanie oszustw podatkowych czy też unikania opodatkowania nie oznacza, że Królestwo Belgii uprawnione jest do opodatkowania innych czynności niż wymienione w art. 2 dyrektywy.

47 W każdym razie wbrew temu, co twierdzi rząd grecki, utworzenie nowej kategorii czynności objętych podatkiem VAT, która nie została przewidziana w art. 2 i 10 dyrektywy, nie może być postrzegane jako absolutnie niezbędne dla uniknięcia ryzyka wystąpienia oszustw lub unikania opodatkowania i w związku z tym uregulowania takie nie mogą być zgodnie z prawem ustanawiane ani utrzymywane w mocy na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy (zob. podobnie — w kwestii zmian o zbyt szerokim zakresie dotyczących podstawy opodatkowania podatkiem VAT — ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 31, wyrok z dnia 9 lipca 1992 r. w sprawie C-131/91 „K” Line Air Service Europe, Rec. str. I-4513, pkt 24 i 25, a także ww. wyrok w sprawie Skripalle, pkt 26 i 31).

- 48 Dlatego też upoważnienie udzielone Królestwu Belgii na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy nie uprawnia tego państwa członkowskiego do opodatkowania podatkiem VAT kradzieży wyrobów tytoniowych.
- 49 W związku z tym w odpowiedzi na czwarte i piąte pytanie należy stwierdzić, że udzielone państwu członkowskiemu na podstawie art. 27 ust. 5 dyrektywy upoważnienie do stosowania przepisów ułatwiających kontrolę poboru podatku VAT nie uprawnia tego państwa do nakładania tego podatku na czynności, które nie zostały wymienione w art. 2 dyrektywy. Upoważnienie takie nie stanowi zatem podstawy prawnej dla uregulowań krajowych wiążących powstanie obowiązku podatkowego z kradzieżą towarów na terenie składu podatkowego.

W przedmiocie kosztów

- 50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Kradzież towarów nie stanowi „dostawy towarów dokonywanej odpłatnie” w rozumieniu art. 2 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 i w związku z tym nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Okoliczność, że wyroby te, tak jak te w postępowaniu krajowym, objęte są podatkiem akcyzowym, nie ma wpływu na powyższy wniosek.

- 2) Udzielone państwu członkowskiemu na podstawie art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388 upoważnienie do stosowania przepisów ułatwiających kontrolę poboru podatku od wartości dodanej nie uprawnia tego państwa do nakładania tego podatku na czynności, które nie zostały wymienione w art. 2 tej dyrektywy. Upoważnienie takie nie stanowi zatem podstawy prawnej dla uregulowań krajowych wiążących powstanie obowiązku podatkowego z kradzieżą towarów na terenie składu podatkowego.

Podpisy