

Sprawa C-489/09

Vandoorne NV

przeciwko

Belgische Staat

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez hof van beroep te Gent)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 oraz art. 27 ust. 1 i 5 – Podstawa opodatkowania – Procedury uproszczone – Wyroby tytoniowe – Banderole – Jednokrotny pobór podatku VAT u źródła – Dostawca będący pośrednikiem – Całkowity lub częściowy brak zapłaty ceny – Odmowa zwrotu podatku VAT

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podstawa opodatkowania – Przepisy krajowe stanowiące odstępstwa

(dyrektywa Rady 77/388, art. 11 cz. 1 ust. 1, art. 27 ust. 1, 5)

Wykładał art. 11 cz. 1 ust. 1 i art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7 należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwia się one przepisom krajowym, które przewidują, w celu uproszczenia poboru podatku od wartości dodanej, zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania w odniesieniu do wyrobów tytoniowych, jednokrotny pobór tego podatku za pomocą banderol u źródła, od producenta lub importera tych produktów, z wyłączeniem prawa dostawców będących pośrednikami, którzy występują później w łańcuchu kolejnych dostaw, do uzyskania zwrotu podatku od wartości dodanej w razie braku zapłaty ceny za rzeczony produkt przez nabywcę.

W istocie art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie wyłączenie środków, które mogą mieć znaczący wpływ na kwotę podatku należnego na etapie końcowej konsumpcji. Nawet jeżeli w pewnych okolicznościach, takich jak utrata produktów, niedokonanie sprzedaży lub sprzedaż nieprawidłowa po cenie innej niż zamieszczona na znakach skarbowych cena detaliczna, producent lub importer mógłby być zobowiązany – w ramach wspomnianego systemu stanowiącego odstępstwo, – do zapłaty kwoty owego podatku, która przewyższałaby kwotę wynikającą z zastosowania wspólnotowego zharmonizowanego systemu poboru podatku od wartości dodanej, sama ewentualność wystąpienia takich okoliczności nie wystarczy jednak, aby uznać, że system ten mógłby wpłynąć w znaczny sposób na kwotę podatku należnego na końcowym etapie konsumpcji. Środek uproszczony wiódłby siłą rzeczy z natury z podejściem bardziej ogólnym aniżeli reguła, którą zastępuje, a zatem nie musi koniecznie odpowiadać danej sytuacji każdego podatnika.

Ponadto ponieważ dostawcy będący pośrednikami nie są zobowiązani do zapłaty podatku od wartości dodanej od dostaw wyrobów tytoniowych, nie mogą oni żądać zwrotu tego podatku na podstawie art. 11 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy w przypadku braku zapłaty ceny za te dostawy przez nabywcę. Bez znaczenia jest w tym kontekście okoliczność, że kwota podatku od wartości

dodanej zapłaconego u źródła przez producenta lub importera za pomoc banderol jest wliczona, z ekonomicznego punktu widzenia, w cenę dostaw dokonywanych na rzecz tych dostawców. Okoliczność ta nie podważa bowiem faktu, że na dostawcach tych ciąży żadne zobowiązanie podatkowe w świetle przepisów o podatku od wartości dodanej.

Ponadto ponieważ w ramach takiego systemu uproszczonego poboru podatku od wartości dodanej, kwota podatku uiszczanego przez producenta lub importera za pomoc banderol nie wiąże się z wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez każdego dostawcę, lecz z ceną towarów na etapie końcowej konsumpcji, utrata przez dostawcę będącego pośrednikiem jego wiarytelności w stosunku do jego kontrahenta, nie prowadzi do zmniejszenia podstawy opodatkowania.

Wreszcie umożliwienie dostawcy będącemu pośrednikiem, w ramach takiego uproszczonego systemu podatku od wartości dodanej, uzyskania zwrotu kwoty owego podatku – nawet w całości – gdy nabywca nie uiszcza ceny dostaw, groziłoby znacznym skomplikowaniem poboru podatku od wartości dodanej oraz sprzyjałoby nadużyciom i oszustwom, podczas gdy uproszczenie poboru omawianego podatku i zapobieganie takim nadużyciom i oszustwom stanowi właśnie cele tego systemu w świetle art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy. Wynika stąd, że wyłączenie prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do dostawcy będącego pośrednikiem w przypadku nieuiszczenia ceny przez nabywcę dostarczonych wyrobów tytoniowych, jest nieodłączną konsekwencją omawianego systemu, którego celem i skutkiem, zgodnie z kryteriami określonymi w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy jest uproszczenie poboru podatku od wartości dodanej i walka z oszustwami lub uchylaniem się od opodatkowania w odniesieniu do tych produktów.

(por. pkt 30, 31, 38-40, 43, 45, 46; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 27 stycznia 2011 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 11 cz. 1 C ust. 1 oraz art. 27 ust. 1 i 5 – Podstawa opodatkowania – Procedury uproszczone – Wyroby tytoniowe – Banderole – Jednokrotny pobór podatku VAT u źródła – Dostawca będący pośrednikiem – Całkowity lub częściowy brak zapłaty ceny – Odmowa zwrotu podatku VAT

W sprawie C-489/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hof van Beroep te Gent (Belgia) postanowieniem z dnia 17 listopada 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 listopada 2009 r., w postępowaniu:

Vandoorne NV

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev, U. L?ohmus, A. ? Caoimh (sprawozdawca) i P. Lindh, s?dziowie

rzecznik generalny: J. Maz?k,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Vandoorne NV przez D. Blommaerta, advocaat,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,
- w imieniu rz?du czeskiego przez M. Smolka, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Wsp?lnot Europejskich przez W. Roelsa oraz M. Afonso, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii, wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 11 cz??? C ust. 1 oraz art. 27 ust. 1 i 5 sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych – wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektyw? Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, s. 44) (zwaney dalej „sz?st? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach sporu pomi?dzy sp?k? Vandoorne NV (zwan? dalej „Vandoorne”) a Belgische Staat (pa?stwem belgijskim) w przedmiocie odmowy przez to ostatnie zwrotu na rzecz sp?ki podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od dostawy wyrob?w tytoniowych, za kt?re kontrahent tej sp?ki nie zap?aci?.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artyku? 2 sz?stej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlega:

1. dostawa towar?w lub [?wiadczenie] us?ug [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, kt?ry jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze];
2. przyw?z towar?w”.

4 Artyku? 5 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

5 Zawarty w tytule VII „Zdarzenie podatkowe i wymagalno?? podatku” art. 10 tej dyrektywy stanowi:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spe?nia warunki prawne konieczne dla zaistnienia nale?no?ci podatkowej [przez którego zaistnienie spe?nione zostaj? przes?anki powstania obowi?zku podatkowego].

b) Podatek staje si? »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje si? z mocy prawa uprawniony do ??dania zap?aty podatku od podatnika, pomimo i? termin p?atno?ci mo?e zosta? odroczony [»Obowi?zek podatkowy« oznacza, ?e organ podatkowy mo?e pocz?wszy od danego momentu domaga? si? zgodnie z prawem zap?aty podatku, nawet je?li termin jego zap?aty mo?e by? pó?niejszy].

2. „Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje si? wymagalny [obowi?zek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug [...]”.

6 Artyku? 11 cz??? C ust. 1 szóstej dyrektywy, zawarty w jej tytule VIII „Podstawa opodatkowania”, stanowi:

„1. W przypadku anulowania, odmowy albo ca?kowitego lub cz???ciowego braku zap?aty lub te? w przypadku gdy cena jest obni?ona po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie.

Jednak?e w przypadku ca?kowitego lub cz???ciowego braku zap?aty pa?stwa cz?onkowskie mog? uchyli? si? od zastosowania niniejszej zasady”.

7 Artyku? 27 tej dyrektywy, zawarty w jej tytule XV „Procedury uproszczone”, stanowi, co nast?puje:

„1. Rada, stanowi?c jednomy?lnie na wniosek Komisji, mo?e upowa?ni? ka?de z pa?stw cz?onkowskich do wprowadzenia specjalnych ?rodków stanowi?cych odst?pstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobie?enia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. ?rodki podj?te w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyj?tkiem nieznacznego zakresu, nie mog? wp?ywa? na ogóln? kwot? dochodu podatkowego pa?stwa cz?onkowskiego osi?gni?tego w ko?cowym etapie konsumpcji.

[...]

5. Pa?stwa cz?onkowskie, które stosowa?y w dniu 1 stycznia 1977 r. specjalne ?rodki rodzaju okre?lonego w ust. 1, mog? je zachowa?, pod warunkiem ?e poinformuj? o nich Komisj? przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem ?e odst?pstwa maj?ce na celu uproszczenie poboru podatków s? zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1”.

8 Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotycz?cych wyrobów obj?tych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przep?ywu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1), która ma zastosowanie do wyrobów tytoniowych, stanowi w art. 6 ust. 1, ?e podatek akcyzowy staje si? wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji, a

mianowicie w szczególności w momencie wyprodukowania wyrobów tytoniowych lub ich przywozu poza systemem zawieszony.

9 Artykuł 10 dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe wprowadzających na spójność wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 291, s. 40) ma następujące brzmienie:

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. [W razie pobierania akcyzy za pomocą znaków skarbowych] państwa członkowskie są zobowiązane do udostępniania takich znaków skarbowych producentom i pośrednikom w innych państwach członkowskich. Jeżeli państwa członkowskie pobierają podatki akcyzowe za pomocą innych środków, gwarantują, aby żadne przeszkody, czy to administracyjne, czy też techniczne, nie wprowadzają 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 płaconia opłat celnych [akcyzy].

Uregulowania krajowe

10 Artykuł 77 ust. 1 pkt 7 kodeksu w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „kodeksem podatku VAT”) ma następujące brzmienie:

„Z zastrzeżeniem zastosowania art. 334 ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. podatek od dostaw towarów, usług lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest zwracany stosownie do określonej kwoty:

[...]

7° w przypadku utraty roszczenia o zapłatę ceny w całości bądź w części”.

11 Artykuł 58 ust. 1 kodeksu podatku VAT stanowi:

„W odniesieniu do wyrobów tytoniowych, które zostaną przywiezione do Belgii, nabyte w rozumieniu art. 25b lub wyprodukowane, podatek jest pobierany za każdym razem, gdy na podstawie określonego przepisu belgijskiej ustawy lub rozporządzenia od towaru tego musi zostać uiszczony belgijski podatek akcyzowy. Podatek jest obliczany na podstawie ceny wskazanej na banderoli bądź, gdy cena nie jest tam wskazana, w odniesieniu do podstawy opodatkowania obowiązującej dla podatku akcyzowego.

[...]

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”.

12 Artykuł 58 ust. 1 kodeksu podatku VAT obowiązuje w czasie, gdy wydana została szósta dyrektywa. Stosownie do art. 27 ust. 5 tej dyrektywy Królestwo Belgii w dniu 19 grudnia 1977 r. poinformowało Komisję o tym przepisie. 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 dokonuje 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”.

13 Artykuł 1 arrêté royal n° 13 relatif au régime des tabacs manufacturés en matière de taxe sur la valeur ajoutée (rozporządzenia królewskiego nr 13 w sprawie systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wyrobów tytoniowych) z dnia 29 grudnia 1992 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 31 grudnia 1992 r., s. 28086), stanowi:

„Artykuł 1

Obowiązek zapłaty podatku [VAT] od wyrobów tytoniowych, w tym od surogatów tytoniu, przywożonych, nabywanych w rozumieniu art. 25b kodeksu [podatku VAT] lub wyprodukowanych w Belgii powstaje w tym samym momencie co obowiązek zapłaty podatku akcyzowego.

Kwota podatku, która jest obliczana zgodnie z art. 58 § 1 kodeksu [podatku VAT], jest uiszczana przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego na rzecz odbiorcy uprawnionego do jego poboru.

[...]

Artykuł 2

W drodze odstąpienia od art. 5 pkt 8 i 9 arrêté royal n° 1 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée [królewskiego rozporządzenia nr 1 w sprawie środków służących zagwarantowaniu zapłaty podatku od wartości dodanej] dostawy wyrobów tytoniowych muszą być fakturowane w taki sposób, by cena zawierała podatek. Ponadto faktura musi zawierać informację: »Wyroby tytoniowe: podatek od wartości dodanej odprowadzony u źródła i niepodlegający odliczeniu«.

14 Artykuł 6 loi du 10 juin 1997 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (ustawy z dnia 10 czerwca 1997 r. w sprawie ogólnej regulacji zatrzymywania, obrotu i kontroli towarów akcyzowych, *Belgisch Staatsblad* z dnia 1 sierpnia 1997 r., s. 19836) stanowi, że obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy powstaje z chwilą dopuszczenia do konsumpcji, to jest w szczególności z chwilą wyprodukowania tych produktów lub ich przywozu poza systemem zawieszony.

15 Artykuł 10a loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés (ustawy z dnia 3 kwietnia 1997 r. w sprawie systemu podatkowego dotyczącego wyrobów tytoniowych, *Belgisch Staatsblad* z dnia 16 maja 1997 r., s. 12105) stanowi, że podatek akcyzowy, szczególny podatek akcyzowy i podatek od wartości dodanej podlegają uiszczeniu z chwili dostawy znaków skarbowych.

Okoliczności sporu przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

16 Spółka Vandoorne jest zarejestrowana jako podatnik podatku VAT w zakresie działalności

gospodarczej polegającej na hurtowym handlu wyrobami tytoniowymi. Działająca ona jako pośrednik w ramach przetargu sprzedaje tych produktów pomiędzy producentami lub importerami z jednej strony a handlarzami lub sprzedawcami detalicznymi z drugiej strony.

17 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika w tym zakresie, że wyroby tytoniowe dostarczane spółce Vandoorne do celów prowadzenia jej działalności były oklejone banderolami, które zostały umieszczone przez jej dostawców bądźcych producentami lub importerami tych produktów, na podstawie art. 58 ust. 1 kodeksu podatku VAT oraz przepisów rozporządzenia królewskiego nr 13.

18 Bezsporne jest, że zgodnie z art. 2 wskazanego rozporządzenia królewskiego faktury wystawione z tytułu tych dostaw do spółki Vandoorne zawierają wzmiankę „Wyroby tytoniowe: podatek od wartości dodanej odprowadzony u źródła i niepodlegający odliczeniu”, a zatem nie wskazują żadnej odrębnej kwoty podatku VAT. Dostawy tych samych produktów dokonywane przez spółkę Vandoorne na rzecz jej kontrahentów zawierają tę samą wzmiankę i również nie wskazują żadnej odrębnej kwoty podatku VAT.

19 W swojej deklaracji dla potrzeb podatku VAT dotyczącej pierwszego kwartału 2006 r. spółka Vandoorne zwróciła się do władz podatkowych o zwrot podatku VAT od dostaw wyrobów tytoniowych na rzecz spółki Capitol BVBA (zwanej dalej „Capitol”) po trwałej utracie wiarytelności związanej z tymi dostawami w następstwie upadłości tej ostatniej w dniu 14 marca 2005 r.

20 Wniosek ten został oddalony przez władze podatkowe z tego względu, że podatek VAT nie został naliczony od tych dostaw, ponieważ w zakresie dotyczącym rozpatrywanych produktów został on uiszczony przez producenta wraz z podatkiem akcyzowym, w ramach jednokrotnego poboru na podstawie art. 58 ust. 1 kodeksu podatku VAT.

21 Wyrokiem z dnia 8 października 2008 r. Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (sąd rejonowy w Brugii) także oddalił jako nieuzasadniony wniosek spółki Vandoorne.

22 W postępowaniu odwoławczym Hof van Beroep te Gent (sąd apelacyjny w Gandawie) stwierdził, podobnie jak państwo belgijskie, że w tym przypadku, na podstawie art. 58 ust. 1 kodeksu podatku VAT oraz przepisów dekretu królewskiego nr 13, żadna kwota z tytułu podatku VAT nie została pobrana na spornym etapie sprzedaży pomiędzy spółką Vandoorne i spółką Capitol, ponieważ podatek VAT został pobrany w całości u źródła, od producenta lub importera, w tym samym czasie co podatek akcyzowy, oraz że dostawy na rzecz pierwszej z tych spółek zostały dokonane wraz z fakturą, na której nie wskazano podatku VAT jako elementu ceny, wobec czego nie dokonała ona odliczenia podatku VAT. Podobnie faktura wystawiona przez spółkę Vandoorne spółce Capitol nie wykazywała odrębnie podatku VAT oraz wskazywała, że został on uiszczony u źródła i nie podlega odliczeniu. Artykuł art. 77 ust. 1 kodeksu podatku VAT przewiduje jedynie możliwość „zwrotu” podatku VAT „od dostaw towarów”.

23 Sąd ten powził jednak wątpliwość, czy zastosowanie procedur uproszczonych na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy może skutkować pozbawieniem takiego dostawcy bądźcego pośrednikiem prawa do zwrotu podatku VAT, gdy podatek ten jest wliczony w cenę, której uiścił. Nawet jeżeli system ten oznacza, że od chwili umieszczenia banderol przez producenta lub importera podatek VAT traci swój charakter, nie można zaprzeczyć, że na każdym kolejnym etapie handlowym kwota tego podatku jest w całości uiszczana, bez możliwości dokonania odliczenia przez podatnika. Gdy dostawca bądźcy pośrednikiem traci swój wiarytelność wobec kontrahenta, nie może on uzyskać odpowiedniej kwoty podatku VAT, podczas gdy zapłacił tę samą kwotę podatku VAT swemu dostawcy.

24 W tych okolicznościach Hof van Beroep te Gent postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy uregulowania prawa belgijskiego, w szczególności art. 58 § 1 w związku z art. 77 § 1 pkt 7 kodeksu podatku VAT, są niezgodne z art. 27 szóstej dyrektywy [...], zgodnie z którym państwa członkowskie mogą podejmować środki w celu uproszczenia procedury poboru podatku lub z art. 11 cz. IV C [ust.] 1 tej dyrektywy, który przewiduje prawo do zwrotu podatku VAT w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty ceny, jeżeli uregulowania te [...] przewidują uproszczenie poboru podatku od wartości dodanej od dostaw wyrobów tytoniowych poprzez wprowadzenie wyłączenia podatku pobieranego u źródła i [...] nie przyznają prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej w przypadku utraty w całości bądź w części roszczenia o zapłatę ceny podatnikom, którzy ponieśli koszty tego podatku na poprzednich etapach obrotu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Na wstępie należy przypomnieć, że zadaniem Trybunału w postępowaniu w trybie art. 267 TFUE nie jest orzekanie o zgodności norm prawa krajowego z przepisami prawa Unii. Rolą Trybunału jest jednakże dostarczenie sądowi krajowemu wszystkich elementów wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być mu pomocne w dokonaniu oceny tej zgodności w celu wydania wyroku w rozpatrywanej przez niego sprawie (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawach połączonych C-145/06 i C-146/06 Fendt Italiana, Zb.Orz. s. I-5869, pkt 30; a także wyrok z dnia 9 marca 2010 r. w sprawach połączonych C-379/08 i C-380/08 ERG i in., Zb.Orz. s. I-2007, pkt 25).

26 W tych okolicznościach przedstawione pytanie należy rozumieć w ten sposób, że sąd krajowy zwraca się zasadniczo do Trybunału o ustalenie, czy wykładni art. 11 cz. IV C ust. 1 i art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w tej sprawie, które przewidują pobranie podatku VAT za pomocą banderol, jednokrotnie i u źródła, od producenta lub importera wyrobów tytoniowych, z wyłączeniem prawa dostawców będących pośrednikami, którzy działają w ramach dalszych części łańcucha dostaw, do zwrotu podatku VAT w przypadku braku zapłaty ceny za te produkty przez nabywcę.

27 W tym zakresie należy przypomnieć, że 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, a jeżeli chodzi o zdefiniowanie w art. 11 dyrektywy podstawy opodatkowania, odstępstwa dopuszczalne są tylko w zakresie absolutnie niezbędnym do osiągnięcia powyższego celu (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 324/82 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. 1861, pkt 29; z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-63/96 Skripalle, Rec. s. I-2847, pkt 24). Ponadto powinny one być niezbędne i stosowne do realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w szóstej dyrektywie (wyroki: z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. s. I-7013, pkt 60; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. s. I-4243, pkt 46).

28 W niniejszej sprawie, podobnie jak w przypadku przepisów niderlandzkich badanych w wyroku z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck (Zb.Orz. I-5381, pkt 24, 44, 54, 62), przewidziany w rozpatrywanym ustawodawstwie krajowym system derogacyjny, który pozwala na pobór podatku VAT za pomocą banderol, ma za cel i skutek zarówno zapobieganie oszustwom i nadużyciom, jak i uproszczenie poboru podatku, który dokonywany jest – na podstawie systemu derogacyjnego – wyłącznie na jednym etapie łańcucha sprzedaży

produktów, poprzez zapis, że podatek VAT jest pobierany w tym samym momencie co podatek akcyzowy, zanim wystąpi zdarzenie podatkowe na podstawie art. 10 szóstej dyrektywy. System ten reguluje zatem moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie tego ostatniego podatku w ten sposób, by nastąpiło on w tej samej chwili, w której pobierany jest podatek akcyzowy (zob. wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco i Newman Shipping, Zb.Orz. I-7077, pkt 45, 46).

29 Ponadto bezsporne jest, że podobnie jak w przypadku niderlandzkich przepisów rozpatrywanych w ww. wyroku w sprawie Heintz van Landewijck (pkt 55), system ten, jak wynika zarówno z art. 58 ust. 1 kodeksu podatku VAT, jak i treści powiadomienia przedstawionego przez Królestwo Belgii na podstawie art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, przytoczonego w pkt 12 niniejszego wyroku, wiąże kwotę należnego podatku VAT z ceną towarów na etapie ich ostatecznej konsumpcji, ponieważ kwota ta jest ustalana w stosunku do ceny detalicznej płaconej przez konsumenta.

30 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie wyjątkom, które mogą mieć znaczący wpływ na kwotę podatku należnego na etapie końcowej konsumpcji (zob. wyrok z 12 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 138/86 i 139/86 Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, Rec. s. 3937, pkt 52; ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 57).

31 Nawet jeżeli w pewnych okolicznościach, takich jak utrata produktów, niedokonanie sprzedaży lub sprzedaż nieprawidłowa po cenie innej niż zamieszczona na znakach skarbowych cena detaliczna, producent lub importer mógłby być zobowiązany – w ramach takiego systemu jak badany w sprawie przed sądem krajowym – do zapłaty kwoty podatku VAT, która przewyższałaby kwotę wynikającą z zastosowania wspólnotowego zharmonizowanego systemu poboru podatku VAT, sama ewentualność wystąpienia takich okoliczności nie wystarczy jednak, aby uznać, że system ten mógłby wpłynąć w znaczny sposób na kwotę podatku należnego na końcowym etapie konsumpcji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 56–58). Rodek uproszczony wiąże się bowiem ze swej natury z podejściem bardziej ogólnym aniżeli reguła, którą zastępuje, a zatem nie musi koniecznie odpowiadać danej sytuacji konkretnego podatnika (ww. wyrok w sprawie Sudholz, pkt 62).

32 Wynika z tego, że system taki jak rozpatrywany w sprawie przed sądem krajowym nie narusza kryteriów określonych w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy i z tych samych powodów nie wykracza on poza to, co jest niezbędnym do uproszczenia poboru podatku VAT oraz zwalczania oszustw i uchylania się od opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 58, 59).

33 W swoich uwagach na piśmie przedstawionych w niniejszej sprawie spółka Vandoorne podnosi jednak, że system ten jest sprzeczny z art. 11 cz. 1 C ust. 1 i art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy, gdyż wyklucza prawo do zwrotu podatku VAT w przypadku braku zapłaty ceny. Umożliwiając bowiem państwu członkowskiemu wprowadzenie systemu jednokrotnego poboru podatku VAT u źródła przez odstępstwo od ogólnej reguły przewidującej pobór podatku VAT na każdym etapie życia gospodarczego, art. 27 szóstej dyrektywy zezwala jedynie na krajowe środki uproszczenia poboru podatku VAT zmierzające do uniknięcia oszustw podatkowych lub uchylania się od opodatkowania. Ponieważ wszelkie wyjątki powinny być interpretowane w sposób ścisły, takie odstępstwo nie może mieć żadnego wpływu na inne zasady dotyczące podatku VAT, takie jak dotyczące zwrotu tego podatku. Ponadto poniesiona przez tę spółkę w niniejszej sprawie utrata wiarytelności spowodowała u niej dokładnie takie same szkody, jak poniesione przez normalnego podatnika, do którego ma zastosowanie system podzielonego podatku VAT, gdyż w ramach rozpatrywanego systemu derogacyjnego każde ogniwo pośrednie

ponosi podatek VAT wliczony w cenę zapłaconą swemu dostawcy wyrobów tytoniowych.

34 Nie można zgodzić się z tą argumentacją.

35 Jak wynika bowiem z pkt 28 niniejszego wyroku, bezsporne jest, że w ramach takiego systemu jak rozpatrywany w sporze przed sądem krajowym podatek VAT od wyrobów tytoniowych jest pobierany za pomocą banderol, jeden raz, uprzednio, u źródła, od producenta lub importera tych produktów, wraz z pobraniem podatków akcyzowych, przed wystąpieniem zdarzenia podatkowego na podstawie art. 10 szóstej dyrektywy.

36 Wynika stąd, że dostawcy będący pośrednikami, tacy jak spółka Vandoorne w postępowaniu przed sądem krajowym, którzy występują po producencie lub importerze w związku kolejnych dostaw tych produktów, po pierwsze, nie muszą płacić, podczas dostaw dokonywanych na ich rzecz przez ich dostawcę, żadnej kwoty naliczonego podatku VAT mogącej dać prawo do bezpośredniego i pełnego odliczenia tego podatku na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, a po drugie, sami nie są dłużnikami w zakresie jakiegokolwiek kwoty należnego podatku VAT na podstawie art. 10 ust. 2 tej dyrektywy przy dostawach dokonywanych na rzecz nabywcy tych towarów.

37 Tak więc w sytuacji takiej jak rozpatrywana przed sądem krajowym bezsporne jest, jak już wskazano w pkt 18 niniejszego wyroku, że faktury dotyczące tych różnych dostaw, zgodnie z art. 2 rozporządzenia królewskiego nr 13, przytoczonym w pkt 13 tego wyroku, nie zawierają żadnej odrębnej kwoty podatku VAT, jako że faktury te wskazują cenę zawierającą kwotę podatku VAT uiszczoną przez producenta lub importera oraz zawierają wzmiankę „Wyroby tytoniowe: podatek od wartości dodanej odprowadzony u źródła i niepodlegający odliczeniu”.

38 W tych okolicznościach ponieważ dostawcy będący pośrednikami nie są zobowiązani do zapłaty podatku VAT od dostaw wyrobów tytoniowych, nie mogą oni żądać zwrotu tego podatku na podstawie art. 11 cz. 1 C ust. 1 szóstej dyrektywy w przypadku braku zapłaty ceny za te dostawy przez nabywcę.

39 Bez znaczenia jest w tym kontekście okoliczność, że kwota podatku VAT zapłaconego u źródła przez producenta lub importera za pomocą banderol jest wliczona, z ekonomicznego punktu widzenia, w cenę dostaw dokonywanych na rzecz tych dostawców. Okoliczność ta nie podważa bowiem faktu, że na dostawcach tych nie ciąży żadne zobowiązanie podatkowe w świetle przepisów o podatku VAT.

40 Ponadto ponieważ w ramach systemu uproszczonego poboru podatku VAT, takiego jak rozpatrywany przed sądem krajowym, kwota podatku VAT uiszczonego przez producenta lub importera za pomocą banderol nie wiąże się z wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez każdego dostawcę, lecz jak już stwierdzono w pkt 29 niniejszego wyroku, z ceną towarów na etapie końcowej konsumpcji, utrata przez dostawcę będącego pośrednikiem, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym, jego wierzytelności w stosunku do jego kontrahenta, nie prowadzi do zmniejszenia podstawy opodatkowania.

41 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że zwrócenie takiemu dostawcy bද්දcemu poද්‍rednikiem kwoty podatku VAT w razie braku zapද්‍aty ceny przez nabywcද් dostaw wyrobów tytoniowych wpද්‍ynද්oby w znaczද්cy sposób, sprzecznie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, na kwotද් podatku należnego w etapie koද්cowej konsumpcji, a zatem na dochody podatkowe paද්stwa czද්onkowskiego pobierane na tym etapie. W szczególnoද්ci miaද්oby to miejsce, gdyby wniosek o zwrot podatku VAT dotyczyද් peද්nej kwoty zapද්aconej przez producenta lub importera wyrobów tytoniowych, na tej podstawie, że uprzednio zapද්acony przez nich podatek ciද්දy w caද්oද්ci na cenie fakturowanej kontrahentowi przez kaද්dego dostawcද් bද්දcего poද්rednikiem.

42 Jest jednak prawdopodobne, tak jak wskazaද්a Komisja w swych uwagach, że towary te, w ද්wietle ich charakteru, mogද් jeszcze zostaද් sprzedane konsumentom koද්cowym, na przykද්ad w przypadku takim jak rozpatrywany przez sද්d krajowy przez przedstawiciela nabywcy w stanie upadද්oද්ci. Nie moද්na zatem wykluczyද්, że wbrew zasadzie przewidzianej we wspólnym systemie podatku VAT, takie produkty zostaද්yby skonsumowane bez uiszczenia czද්දci czy nawet caද්oද්ci należnego podatku, na rzecz skarbu paද්stwa.

43 Ponadto należy podkreśliද්, że umoද්liwienie dostawcy bද්දcemu poද්rednikiem, w ramach takiego systemu, uzyskania zwrotu kwoty podatku VAT – nawet w caද්oද්ci – gdy nabywca, powoද්ujද්c siද් na upadද්oද්, nie uiszcza ceny dostaw, groziද්oby znacznym skomplikowaniem poboru podatku VAT oraz – jak wskazaද්y w swych uwagach rzද්dy belgijski i czeski – sprzyjaද්oby naduද්yciom i oszustwom, podczas gdy uproszczenie poboru podatku VAT i zapobieganie takim naduද්yciom i oszustwom stanowi wද්aද්nie cele tego systemu w ද්wietle art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 43, 62, 65; a takද්e wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C/374/06 BATIG, Zb.Orz. I/11271, pkt 39).

44 Jak Trybunaද් stwierdziද් juද් wczeද්niej, rynek papierosów jest szczególnie podatny na rozwój nielegalnego handlu [zob. wyroki: z dnia 10 grudnia 2002 r. w sprawie C/491/01 British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco, Rec. s. I/11453, pkt 87; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C/222/01 British American Tobacco, Rec. s. I/4683, pkt 72; ww. wyrok w sprawie BATIG, pkt 34].

45 Wynika stද්d, że wyද්දczenie prawa do zwrotu podatku VAT w odniesieniu do dostawcy bද්දcего poද්rednikiem, takiego jak spද්ka Vandoorne, w przypadku nieuiszczenia ceny przez nabywcද් dostarczonych wyrobów tytoniowych, jest nieodද්dzchnද් konsekwencjද් takiego systemu jak rozpatrywany przed sද්dem krajowym, którego celem i skutkiem, zgodnie z kryteriami określonymi w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy jest uproszczenie poboru podatku VAT i walka z oszustwami lub uchylaniem siද් od opodatkowania w odniesieniu do tych produktów.

46 W zwiද්zku z tym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieද්, że wykද්adni art. 11 czද්දd C ust. 1 i art. 27 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy powinno siද් dokonywaද් w ten sposób, że nie sprzeciwiajද් siද් one przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w sprawie przed sද්dem krajowym, które przewidujද්, w celu uproszczenia poboru podatku VAT, zwalczania oszustw podatkowych i uchylania siද් od opodatkowania w odniesieniu do wyrobów tytoniowych, jednokrotny pobór tego podatku za pomocද් banderol u ද්ródදa, od producenta lub importera tych produktów, z wyද්දчением prawa dostawców bද්දdcych poද්rednikami ද් którzy wystද්pujද් pද්đniej w ද්aද්cuchu kolejnych dostaw ද් do uzyskania zwrotu podatku VAT w razie braku zapද්aty ceny za rzeczony produkt przez nabywcද්.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron postද්powania przed sද්dem krajowym niniejsze postද්powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sද්dem, 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Wykłada art. 11 cz. 1 C ust. 1 i art. 27 ust. 1 i 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, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwia się one przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, które przewidują, w celu uproszczenia poboru podatku od wartości dodanej, zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania w odniesieniu do wyrobów tytoniowych, jednokrotny pobór tego podatku za pomocą banderoli u źródła, od producenta lub importera tych produktów, z wyłączeniem prawa dostawców bédcych pośrednikami, którzy występują później w łańcuchu kolejnych dostaw, do uzyskania zwrotu podatku od wartości dodanej w razie braku zapłaty ceny za rzeczony produkt przez nabywcę.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.