

# Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-279/19-1

## Sprawa C-279/19

### Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

#### Data wpływu:

3 kwietnia 2019 r.

#### Oznaczenie sądu odsyłającego:

Court of Appeal (Zjednoczone Królestwo)

#### Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

19 marca 2019 r.

#### Strona wnosząca apelację:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

#### Druga strona postępowania apelacyjnego:

WR

---

WTOREK, DNIA 19 MARCA 2019 R.

W POSTĘPOWANIU PRZED COURT OF APPEAL [SĄDEM  
APELACYJNYM, ZJEDNOCZONE KRÓLESTWO]

[...]

#### STRONY

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS  
[ORGAN PODATKOWY I CELNY, ZJEDNOCZONE KRÓLESTWO]

[...]  
APELACJĘ

STRONA

WNOSZĄCA

[...] oraz

WR

DRUGA STRONA POSTĘPOWANIA APELACYJNEGO

Biorąc pod uwagę apelację wniesioną przez stronę wnoszącą apelację

oraz po wysłuchaniu pełnomocnika strony wnoszącej apelację i pełnomocnika drugiej strony postępowania apelacyjnego

**POSTANAWIA SIĘ:**

1. Oddalić apelację wniesioną od wyroku Upper Tribunal (sądu wyższej instancji, Zjednoczone Królestwo) przez stronę wnoszącą apelację w zakresie kary nałożonej na drugą stronę postępowania apelacyjnego zgodnie z załącznikiem 41 do Finance Act 2008 (ustawy finansowej z 2008 r.).
2. Odroczyć rozpoznanie apelacji wniesionej od wyroku Upper Tribunal (sądu wyższej instancji, Zjednoczone Królestwo) przez stronę wnoszącą apelację w zakresie ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego na podstawie art. 13 ust. 1 i 2 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (rozporządzenia z 2010 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, ich przechowywania i przemieszczania oraz momentu powstania obowiązku zapłaty podatku) do czasu udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odpowiedzi na pytania przedstawione w załączniku do niniejszego postanowienia.
3. [...]

[...]

**W POSTĘPOWANIU PRZED COURT OF APPEAL**

[...]

**CIVIL DIVISION [SADEM APELACYJNYM (WYDZIAŁ CYWILNY),  
ZJEDNOCZONE KRÓLESTWO]**

**W PRZEDMIOCIE APELACJI OD WYROKU UPPER TRIBUNAL**

**(TAX AND CHANCERY CHAMBER) [SĄDU WYŻSZEJ INSTANCJI  
(IZBA PODATKOWA I KANCLERSKA), ZJEDNOCZONE  
KRÓLESTWO]**

**STRONY:**

**THE COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS**

**Strona wnosząca apelację**

**oraz**

**WR**

**Druga strona postępowania apelacyjnego**

**WNIOSEK O WYDANIE ORZECZENIA W TRYBIE  
PREJUDYCJALNYM ZŁOŻONY NA PODSTAWIE ART. 267  
TRAKTATU O FUNKCJONOWANIU UNII EUROPEJSKIEJ**

**PYTANIA PREJUDYCJALNE**

1. Czy osoba znajdująca się w posiadaniu wyrobów akcyzowych w chwili, w której podatek akcyzowy od tych wyrobów staje się wymagalny w państwie członkowskim B, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku akcyzowego zgodnie z art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE (zwanej dalej „dyrektywą”), jeżeli:
  - a) osobie tej nie przysługują żadne prawa do tych wyrobów akcyzowych ani nie czerpie z nich żadnych korzyści;
  - b) osoba ta przewoziła owe wyroby akcyzowe, za wynagrodzeniem, w imieniu innych osób, z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B; oraz jeżeli
  - c) osoba ta wiedziała, że wyroby, które znajdowały się w jej posiadaniu, były wyrobami akcyzowymi, ale – ani w momencie, w którym podatek akcyzowy od owych wyrobów stał się wymagalny, ani też przed tym momentem – nie wiedziała, że ów podatek akcyzowy [Or. 2] stał się

wymagalny w państwie członkowskim B, i nie miała podstaw, aby tak sądzić?

2. Czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby inna, gdyby taka osoba nie wiedziała, że wyroby, które znajdowały się w jej posiadaniu, były wyrobami akcyzowymi?

### **Wprowadzenie**

3. Niniejszy wniosek jest składany w związku z postępowaniem apelacyjnym, którego przedmiot stanowi ustalenie przez Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organ podatkowy i celny, Zjednoczone Królestwo; zwany dalej „HMRC”) wysokości zobowiązania WR z tytułu podatku akcyzowego. Rozpatrywane okoliczności faktyczne można przedstawić następująco.
4. W dniu 6 września 2013 r. kierowany przez WR pojazd ciężarowy został zatrzymany w Dover Eastern Docks przez funkcjonariuszy United Kingdom Border Agency (UKBA, straży granicznej Zjednoczonego Królestwa). Pojazd ten był załadowany 26 paletami piwa. WR przedstawił funkcjonariuszom UKBA list przewozowy CMR, z którego wynikało, że przewożone wyroby figurowały w elektronicznym dokumencie administracyjnym posiadającym określony administracyjny numer ewidencyjny. Z listu przewozowego CMR wynikało ponadto, że wysyłającym był skład celny w Niemczech, zaś odbiorcą – skład celny w Zjednoczonym Królestwie, który działał pod firmą Seabrook Warehousing Ltd. W związku z tym istniała zgodność między dokumentami a wyrobami przemieszczanymi w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.
5. Okazało się jednak, że administracyjny numer ewidencyjny wskazany w liście przewozowym CMR został już wykorzystany w związku z poprzednim transportem piwa do Seabrook. Dlatego też, inaczej niż wynikało to z dokumentów, ładunek nie był objęty procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Z chwilą przybycia przewożonych wyrobów do Zjednoczonego Królestwa powstał więc obowiązek zapłaty podatku w Zjednoczonym Królestwie.
6. HMRC:
  - a) ustalił wysokość zobowiązania WR z tytułu podatku akcyzowego w kwocie 22 779 GBP zgodnie z art. 13 ust. 1 i 2 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (rozporządzenia z 2010 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, ich przechowywania i przemieszczania oraz momentu powstania obowiązku zapłaty podatku);
  - b) nałożył na WR karę w wysokości 4897,48 GBP zgodnie z załącznikiem 41 do Finance Act 2008 (ustawy finansowej z 2008 r.).  
**[Or. 3]**
7. WR odwołał się od decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego (oraz w sprawie kary) do First-tier Tribunal (Tax Chamber)

(sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo; zwanego dalej „First-tier Tribunal”).

### **Postępowanie przed First-tier Tribunal**

8. First-tier Tribunal dokonał następujących ustaleń faktycznych:
- a) WR był doświadczonym kierowcą pojazdów ciężarowych, który w latach 2009–2013 pracował w przedsiębiorstwie transportowym, natomiast od 2013 r. uważał się za osobę prowadzącą działalność na własny rachunek (przy czym swoją działalność gospodarczą zarejestrował do celów podatkowych dopiero w 2015 r.). Wynagrodzenie wypłacano mu gotówką bez jakichkolwiek potrąceń (pkt 43 wyroku First-tier Tribunal). W 2014 r. WR zgodził się podjąć pracę na rzecz przedsiębiorstwa, które – jak stwierdził – działało pod firmą „Kells”, w zamian za wynagrodzenie w kwocie 250 GBP tygodniowo (przy założeniu wykonywania pracy przez dwa-trzy dni w tygodniu) lub 350–360 GBP [tygodniowo] (przy założeniu wykonywania pracy przez większą liczbę dni). Nie sporządzono żadnej pisemnej umowy, a WR otrzymywał wynagrodzenie w gotówce z ręki do ręki lub odbierał je ze schowka na postoju dla ciężarówek (pkt 44 powyżej wskazanego wyroku);
  - b) WR udawał się na postój dla ciężarówek, skąd zabierał pustą naczepę, którą odwoził następnie na strzeżony parking naczep w Calais i zamieniał na naczepę załadowaną wyrobami, które miały trafić do Zjednoczonego Królestwa. Dokumenty towarzyszące ładunkowi były umieszczone w tubie z boku naczepy. WR zapoznawał się z tymi dokumentami, wśród których znajdował się list przewozowy CMR i specyfikacja wysyłkowa, aby ustalić, jakie wyroby będzie przewozić i dokąd mają one trafić (pkt 45 wyroku First-tier Tribunal). W środowisku, w którym działał WR, tego rodzaju nieformalne porozumienia nie były niczym niezwykłym: kierowcy pojazdów ciężarowych są bowiem okresowo zatrudniani (niezależnie od tego, czy okoliczności uzasadniają przyjęcie takiego wniosku [o charakterze zatrudnienia], czy też nie) i wynagradzani w gotówce, przy czym nie są sporządzane żadne dokumenty potwierdzające dokonane ustalenia, zaś sami kierowcy nie dociekają, kim są osoby korzystające z ich usług, i starają się pozostawać poza zakresem zainteresowania HMRC (pkt 63 powyżej wskazanego wyroku);
  - c) w dniu 6 września 2013 r. WR odebrał transport piwa, które miało trafić do znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie składu podatkowego działającego pod firmą Seabrook. W związku z tym WR wiedział, że ładunek stanowiły wyroby akcyzowe. Przy próbie wjazdu do Zjednoczonego Królestwa został zatrzymany przez funkcjonariuszy straży granicznej Zjednoczonego Królestwa. Na przedstawionym przez

WR liście przewozowym CMR widniał administracyjny numer ewidencyjny (pkt 45–46 wyroku First-tier Tribunal). Funkcjonariusze straży granicznej Zjednoczonego Królestwa sprawdzili w systemie przemieszczania wyrobów akcyzowych, że ów administracyjny numer ewidencyjny **[Or. 4]** został nadany w związku z wcześniejszym transportem piwa do tegoż składu (pkt 47 powyżej wskazanego wyroku). Funkcjonariusze straży granicznej zajęli pojazd i wyroby akcyzowe. WR poinformował osobę (o imieniu Des), która poleciła mu odebrać towar, o tym co zaszło, i został odebrany w Dover. Otrzymał swoje tygodniowe wynagrodzenie i później nie miał już kontaktu z Desem;

- d) WR nie uczestniczył więc w zмовie w związku z podjętą próbą przemytu. Jego działaniami kierowały osoby organizujące przemyt przewożonych wyrobów; to właśnie te osoby sprawowały de facto i de iure kontrolę nad przedmiotowymi wyrobami w chwili ich zajęcia. WR nie przysługiwały żadne prawa do przedmiotowych wyrobów. Interesowało go jedynie to, aby wykonać przekazane instrukcje i odebrać wyroby, dostarczyć je w wyznaczone miejsce oraz otrzymać skromne wynagrodzenie za swoje usługi w tym zakresie. WR nie był także właścicielem pojazdu. Niemożliwe jest ustalenie tożsamości osób, które stały za próbą przemytu i świadomie podejmowały działania w tym względzie (pkt 58 wyroku First-tier Tribunal);
  - e) WR dysponował jedynie informacjami zawartymi w dokumentach, z którymi zapoznał się w chwili odbioru wyrobów. Na pierwszy rzut oka potwierdzały one fakt przemieszczania wyrobów podlegających stosowanej w prawidłowy sposób procedurze zawieszenia poboru akcyzy. WR nie miał możliwości sprawdzenia, czy widniejący na liście przewozowym CMR administracyjny numer ewidencyjny był już wykorzystany, czy też nie (pkt 61 wyroku First-tier Tribunal). Z dokumentów nie wynikało także nic, co mogłoby wzbudzić jakiegokolwiek podejrzenia WR, który ponadto nie miał dostępu do systemu przemieszczania wyrobów akcyzowych (pkt 62 powyżej wskazanego wyroku);
  - f) w związku z tym WR należało uznać za „nieponoszącego winy pośrednika” (pkt 64 wyroku First-tier Tribunal);
  - g) HMRC nie podjął rzeczywistych starań w celu ustalenia, kto jest właścicielem pojazdu lub kto stał za próbą przemytu (pkt 52, 58 wyroku First-tier Tribunal).
9. First-tier Tribunal przeanalizował orzeczenia sądów krajowych, w tym wyrok Court of Appeal (sądu apelacyjnego, Zjednoczone Królestwo; zwanego dalej „Court of Appeal”) w sprawie Taylor i Wood przeciwko R ([2013] EWCA Crim 1151), i stwierdził, co następuje:

- a) „nieponoszącego winy pośrednika”, który pozostaje w posiadaniu przemycanych wyrobów, nie można uznać za osobę, która „przechowuje” owe wyroby w rozumieniu art. 13 [rozporządzenia z 2010 r.] (pkt 38 wyroku First-tier Tribunal); [Or. 5]
  - b) „powzięcie faktycznej lub domniemanej wiedzy na temat posiadania przemycanych wyrobów mogłoby stanowić wystarczającą podstawę do uznania, że doszło do »przechowywania« [...], a także do utraty przez taką osobę statusu »nieponoszącego winy pośrednika«” (pkt 38 wyroku First-tier Tribunal);
  - c) WR był nieponoszącym winy pośrednikiem, w związku z czym nie można uznać, że „przechowywał” wyroby lub „dokonywał dostawy wyrobów” w rozumieniu art. 13 [rozporządzenia z 2010 r.] (pkt 60–64 wyroku First-tier Tribunal);
  - d) „W razie przypisania odpowiedzialności WR w świetle ustalonych przez sąd okoliczności powstałyby poważne wątpliwości co do zgodności z celem przedmiotowych przepisów” (pkt 60–64 wyroku First-tier Tribunal).
10. First-tier Tribunal uwzględnił odwołanie wniesione przez WR i uchylił decyzję w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego (i nałożenia kary).
11. HMRC zaskarżył tę decyzję First-tier Tribunal przed Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (sądem wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo; zwanym dalej „Upper Tribunal”). W skardze nie zakwestionowano ustaleń faktycznych dokonanych przez First-tier Tribunal.

### Upper Tribunal

12. W dniu 8 grudnia 2017 r. Upper Tribunal oddalił skargę HMRC i stwierdził w mającym znaczenie fragmencie orzeczenia, co następuje:
- a) „Nie wniesiono skargi zmierzającej do podważenia ustaleń faktycznych dokonanych przez First-tier Tribunal. Byłoby to w istocie niemożliwe. W związku z powyższym na potrzeby niniejszego postępowania w sprawie skargi przyjmuje się, że WR nie powziął ani faktycznej, ani domniemanej wiedzy na temat próby przemytu” (pkt 16);
  - b) „terminów »dostawa« i »przechowywanie«, które znajdują się w art. 13 [rozporządzenia z 2010 r.], użyto także w dyrektywie (oraz w poprzedzającej ją dyrektywie 92/12). Stanowią one autonomiczne pojęcia prawa Unii, którym należy nadać znaczenie zgodne z prawem Unii” (pkt 50);

- c) *„Court of Appeal (w wyroku w sprawie Taylor i Wood oraz w wyroku w sprawie Tatham) potwierdził, że osoba, która nie powzięła faktycznej lub domniemanej wiedzy, nie »przechowuje« wyrobów w rozumieniu odnośnego rozporządzenia. W ten sposób uznano, że zakresem stosowania tych szerokich [Or. 6] pojęć nie są objęte osoby będące »nieponoszącymi winy pośrednikami«” (pkt 51);*
- d) wyjątek dotyczący nieponoszącego winy pośrednika chroni przed odpowiedzialnością osoby, które nie powzięły faktycznej ani domniemanej wiedzy o tym, że przewożone przez nie wyroby są wyrobami, z tytułu których podatek akcyzowy powinien być (ale nie został) odprowadzony (zob. pkt 54–55);
- e) *„Zdaniem sądu przypisywanie odpowiedzialności z tytułu uchylania się od zapłaty podatku akcyzowego kierowcom pojazdów ciężarowych, którzy znajdują się w posiadaniu wyrobów w chwili wykrycia przypadku uchylenia się od opodatkowania, lecz którzy w żaden sposób nie uczestniczą w zachowaniu przestępczym ani nie mają o nim żadnej wiedzy, którzy nie są świadomi tego, że nie zapłacono podatku od przewożonych wyrobów, a także od których nie można tego oczekiwać, nie jest ani sprawiedliwe, ani proporcjonalne czy też rozsądne. Przypisywanie odpowiedzialności owym kierowcom jedynie z tej przyczyny, że znajdują się oni w posiadaniu wyrobów w chwili wykrycia oszustwa, choć nie mają wiedzy na temat tego, jakie podjęto zamierzenia lub jaki cel zamierzano osiągnąć, nie jest ani sprawiedliwe, ani proporcjonalne” (pkt 57);*
- f) przypisanie odpowiedzialności nieponoszącym żadnej winy pośrednikom byłoby niezgodne z dyrektywą i przepisami krajowymi (pkt 58).
13. HMRC wniósł apelację od wyroku Upper Tribunal do Court of Appeal.

#### **Court of Appeal**

14. Court of Appeal stwierdził, że kwestia tego, czy kierowca pojazdu ciężarowego, któremu nie przysługiwały żadne prawa do przedmiotowych wyrobów i który nie wiedział (lub który nie miał jakichkolwiek podstaw, aby sądzić), że od takich wyrobów wymagalny jest podatek akcyzowy, jest na podstawie dyrektywy zobowiązany do zapłaty podatku, nie stanowi „acte clair”, w związku z czym konieczne jest zwrócenie się do TSUE o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Rozpoznanie wniesionej przez HMRC apelacji od wyroku Upper Tribunal utrzymującego w mocy orzeczenie First-tier Tribunal, w którym uchylono decyzję w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego, zostało więc odroczone.

15. Court of Appeal oddalił apelację wniesioną od wyroku Upper Tribunal przez HMRC w zakresie kary nałożonej na podstawie załącznika [41] do Finance Act 2008 (ustawy finansowej z 2008 r.). [Or. 7]
16. Uzasadnienie rozstrzygnięcia Court of Appeal znajduje się w wyroku tego sądu z dnia 19 marca 2019 r.

### **Przepisy prawa krajowego**

17. Artykuł 13 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 (rozporządzenia z 2010 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, ich przechowywania i przemieszczania oraz momentu powstania obowiązku zapłaty podatku) stanowi, w części mającej znaczenie dla niniejszej sprawy, co następuje:
  - 1) *W przypadku gdy wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w innym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w Zjednoczonym Królestwie w celu ich dostawy lub wykorzystania w Zjednoczonym Królestwie, momentem powstania obowiązku zapłaty podatku akcyzowego jest moment, w którym takie wyroby są po raz pierwszy przechowywane w ten sposób.*
  - 2) *W zależności od przypadku wymienionego w ust. 1 osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest osoba:*
    - a) *która realizuje dostawę;*
    - b) *która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy; lub*
    - c) *której dostarczono wyroby.*

### **Właściwe przepisy prawa Unii**

18. Artykuł 33 dyrektywy Rady 2008/118/WE stanowi, w części mającej znaczenie dla niniejszej sprawy, co następuje:

*„1. Bez uszczerbku dla art. 36 ust. 1, w przypadku gdy wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim w celu ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, podlegają one podatkowi akcyzowemu, a podatek ten staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.*

*Na użytek niniejszego artykułu »przechowywanie do celów handlowych« oznacza przechowywanie wyrobów akcyzowych przez osobę inną niż osoba prywatna lub przez osobę prywatną do celów innych niż na użytek własny i przewożenie tych wyrobów przez tę osobę, zgodnie z art. 32.*

2. *Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.*
3. *Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest – w zależności od przypadku wymienionego w ust. 1 – osoba, która realizuje [Or. 8] dostawę, osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy, lub osoba, której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim”.*

### **Orzecznictwo sądów krajowych**

19. W pkt 23 wyroku w sprawie R przeciwko Tatham ([2014] EWCA Crim 226) Court of Appeal poddał analizie wyrok [Court of Appeal] w sprawie R przeciwko Taylor i Wood ([2013] EWCA Crim 1151) i potwierdził, że w wyroku w sprawie Taylor i Wood sformułowano wniosek, zgodnie z którym „*kurier lub osoba będąca posiadaczem, która nie powzięła faktycznej ani domniemanej wiedzy na temat wyrobów bądź należnego z ich tytułu podatku, nie jest ich »przechowawcą«*” (wyróżnienie dodane).
20. W pkt 39 wyroku w sprawie Taylor i Wood Court of Appeal stwierdził, co następuje:

*„Z tych samych przyczyn, które przedstawiono już przy dokonywaniu wykładni art. 13 ust. 1 rozporządzenia [z 2001 r.], należy uznać, że brzmienie i cel art. 7 ust. 3 [zastąpionego art. 33 dyrektywy] stanowczo potwierdzają wniosek, iż odpowiedzialną za zapłatę podatku akcyzowego jest osoba, która sprawuje de facto i de iure kontrolę nad wyrobami w momencie powstania obowiązku zapłaty tego podatku. Wniosek ten jest tym bardziej przekonujący, jeżeli osoba będąca faktycznym posiadaczem nie wie (ani nie ma powodu, by wiedzieć) o (zatajonym) charakterze przewożonych wyrobów w związku z oszustwem, w które nie jest ona zamieszana. Dążenie do przypisania odpowiedzialności nieponoszącym żadnej winy pośrednikom, takim jak Heijboer czy Yeardley, a nie stronom wnoszącym apelację, nie przyczynia się do osiągnięcia ani celów dyrektywy, ani celów rozporządzenia”.*

### **Zwieźle przedstawienie argumentów stron**

#### **WR [Or. 9]**

21. Druga strona postępowania apelacyjnego podnosi, że stanowisko przedstawione przez Upper Tribunal (i przez Court of Appeal w wyroku w sprawie Tatham oraz w wyroku w sprawie Taylor i Wood) (tj. zakładające, że osoby, którym nie przysługują żadne prawa do przemieszczanych wyrobów i które nie wiedzą (oraz które nie mają żadnych podstaw, aby sądzić), iż od takich wyrobów nie zapłacono podatku, nie są zobowiązane do zapłaty wymagalnego z tego tytułu podatku

akcyzowego) jest zgodne z systematyką i celami dyrektywy oraz z ogólnymi zasadami prawa Unii (konkretnie z zasadą proporcjonalności i sprawiedliwości).

22. Celem dyrektywy jest zapewnienie ustanowienia ogólnowspólnotowego systemu umożliwiającego prawidłowe naliczanie i pobieranie podatku akcyzowego, w tym w sytuacji przemieszczania wyrobów pomiędzy państwami członkowskimi. Z dyrektywy nie wynika jednak w żaden sposób, że ów podatek ma być pobierany od osób, którym nie przysługują żadne prawa do przemieszczanych wyrobów i które nie wiedzą (oraz które nie mają żadnych podstaw, aby sądzić), iż od takich wyrobów nie zapłacono podatku. Przyjęcie tego rodzaju wykładni nie byłoby właściwe i niezbędne do zapewnienia osiągnięcia celów dyrektywy i w związku z tym naruszałoby zasadę proporcjonalności (zob. wyrok z dnia 13 listopada 1990 r., Fedesa, C-331/88, pkt 13). Ponadto mogłoby to potencjalnie wywołać chaos w wymianie handlowej. Przyjęcie takiej wykładni oznaczałoby, że kierowca-dostawca (pracujący np. dla firmy DHL), który odebrał skrzynkę wina z punktu A i dostarczył ją do punktu B, byłby (tylko z tej przyczyny, że wiedział, iż opakowanie zawierało wino, lub powinien był się tego domyślić z oznaczeń na opakowaniu), zobowiązany do zapłaty podatku (i uiszczenia kary), jeżeli okazałoby się, że od tejże skrzynki wina nie uiszczono podatku.
23. Ponadto w dyrektywie przewidziano przepis szczególny dotyczący „nieprawidłowego przemieszczania” wyrobów akcyzowych. I tak zgodnie z art. 38 podatek akcyzowy należny z tytułu nieprawidłowości jest wymagalny od „każdej osoby, która uczestniczyła w nieprawidłowości”. Wskazuje się, iż użyte w tym miejscu słowo „uczestniczyła” oznacza, że dana osoba wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowości. Uczestnictwo zakłada bowiem pewną formę świadomego działania w związku z „nieprawidłowością”. Tego rodzaju podejście jest spójne z podejściem przyjętym przez TSUE w wyrokach dotyczących podatku naliczonego – zob. wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel/Belgia, C-439/04. Jak zauważył First-tier Tribunal w pkt 103 wyroku w sprawie Williams przeciwko HMRC ([2015] UKFTT 0330 (TC)) skłania to do przyjęcia wniosku, że w przypadku osób, którym nie przysługują żadne prawa do wyrobów, odpowiedzialność należy przypisywać jedynie tym osobom, które powzięły faktyczną lub domniemaną wiedzę na temat tego, że uczestniczą w nieprawidłowości. **[Or. 10]**

### HMRC

24. HMRC podnosi, że brzmienie art. 8 i art. 33 dyrektywy jest jasne i że terminowi „przechowywanie” oraz zwrotowi „realizuje dostawę” należy nadać zwykłe znaczenie.
25. Nadanie terminom i zwrotom zawartym w tych art. 8 i 33 zwykłego znaczenia umożliwia realizację przedmiotu i celu dyrektywy, mianowicie pozwala zapewnić: a) że warunki odpowiedzialności dotyczące wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji, w odniesieniu do których uchylono się od zapłaty podatku akcyzowego, są zharmonizowane w całej UE; oraz b) że podatek

akcyzowy od tych wyrobów zostanie uiszczony w którymś z państw członkowskich.

26. W tym względzie HMRC podnosi, że wyłączenie w przepisach krajowych odpowiedzialności w odniesieniu do wyrobów przechowywanych lub dostarczanych przez „nieponoszących winy pośredników”, tj. przez osoby przechowujące lub dostarczające wyroby akcyzowe, w przypadku których nie można wykazać, iż powzięły one faktyczną lub domniemaną wiedzę o tym, że owe wyroby były przemycane, ułatwiłoby uchylanie się od opodatkowania podatkiem akcyzowym. Wynika to z faktu, że osoby zatrudniane do przewozu wyrobów nie muszą wcale znać ani być w stanie ustalić tożsamości właściciela wyrobów lub osób zaangażowanych w działalność przemytniczą.
27. W związku z tym jedynym sposobem zapewnienia realizacji przedmiotu i celu dyrektywy jest nadanie terminowi „przechowywanie” oraz zwrotowi „realizuje dostawę” ich zwykłego znaczenia.