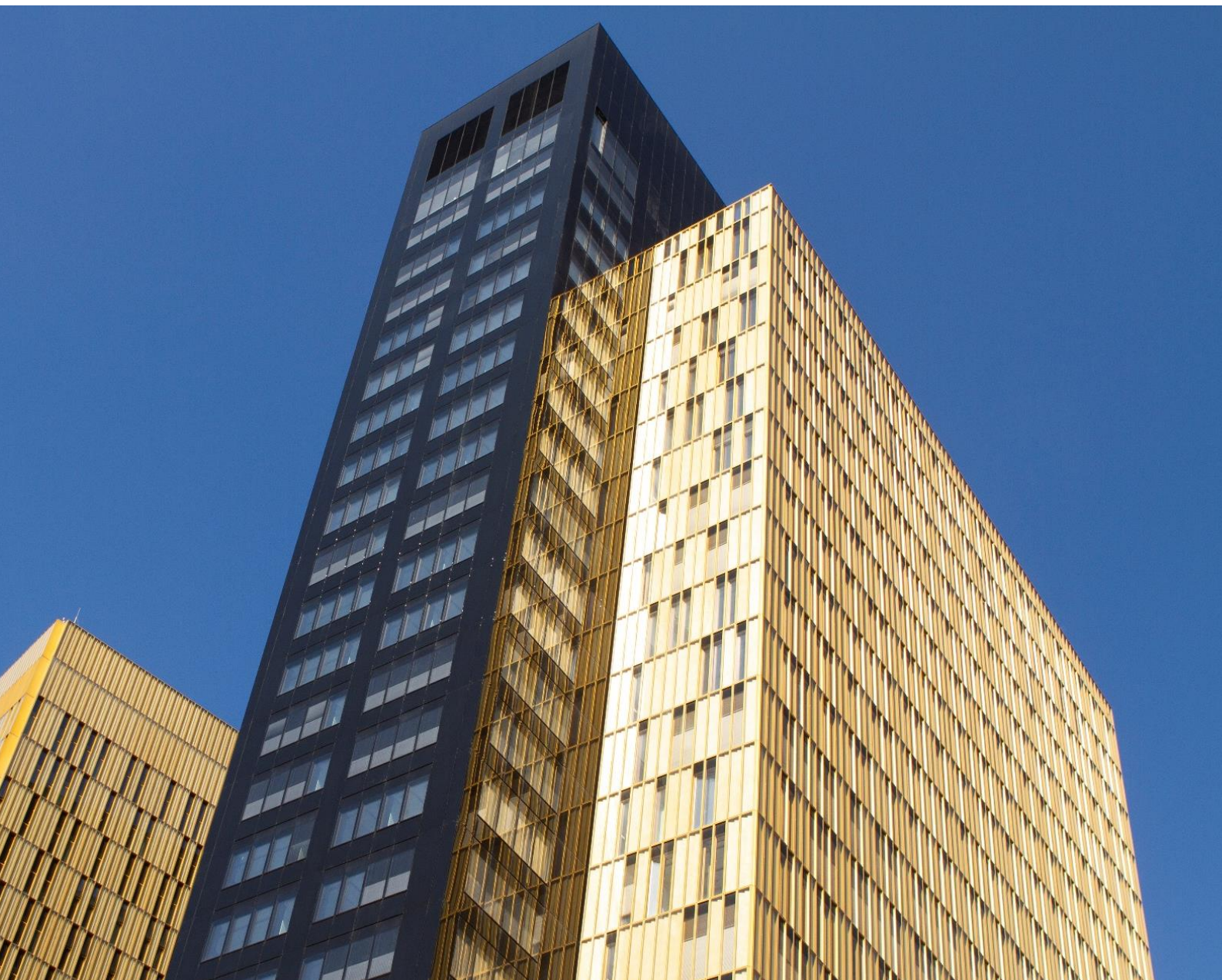




Broszury tematyczne

Podatki akcyzowe

Wprowadzenie

Podatki akcyzowe są podatkami pośrednimi opartymi na konsumpcji lub używaniu niektórych produktów. W przeciwieństwie do podatku od wartości dodanej (VAT), który jest ogólnym podatkiem ad valorem, podatki akcyzowe są podatkami specyficznymi z dwóch względów, jako że są nakładane tylko na określone produkty, a mianowicie napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe i produkty energetyczne, i nie są oparte na wartości tych produktów, ale na ilości spożywanych produktów (litry alkoholu lub paliwa, liczba papierosów itp.).

W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i uniknięcia zakłóceń konkurencji w Unii podatki akcyzowe zostały zharmonizowane na poziomie europejskim zgodnie z art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Przepisy prawa wtórnego zostały przyjęte w połowie lat 90-tych, a następnie przekształcone pod koniec lat 2000. W tym zakresie dyrektywy szczegółowe harmonizują podstawy opodatkowania (definicja grup wyrobów, sposób obliczania podatku akcyzowego – na przykład od hektolitra, stopnia alkoholu, liczby sztuk itd. - i ewentualne zwolnienia) oraz stawki minimalne mające zastosowanie do poszczególnych produktów. Ogólna dyrektywa ustanawia wspólny system mający zastosowanie do produkcji, posiadania i przepływu tych produktów.

Trybunał wielokrotnie miał okazję orzekać w przedmiocie aspektów funkcjonowania systemu podatku akcyzowego, czy to w odniesieniu do szczegółowych zasad opodatkowania danych produktów, czy też do wspólnego systemu posiadania i przepływu tych produktów.

W ten sposób Trybunał wyjaśnił, w sprawach o często technicznej problematyce, zakres zastosowania podatku akcyzowego w celu ustalenia w poszczególnych przypadkach, czy określone produkty podlegają opodatkowaniu. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się również na temat struktury tych podatków, w szczególności w odniesieniu do stosowania różnych stawek i zwolnień przewidzianych w przepisach.

Zasady dotyczące wymagalności i płatności podatku akcyzowego były również przedmiotem orzecznictwa Trybunału.

Oprócz samego podatku akcyzowego Trybunał określił również warunki, na jakich państwa członkowskie mogą objąć produkty podlegające podatkowi akcyzowemu innymi podatkami pośrednimi.

Wykaz aktów uwzględnionych prawnych

Ogólne zasady dotyczące wyrobów objętych podatkiem akcyzowym

Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1).

Dyrektywa Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniająca dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, jak również zmieniająca dyrektywę 92/81/EWG (Dz.U. 1992, L 390, s. 124)

Dyrektywa Rady 96/99/WE z dnia 30 grudnia 1996 r. zmieniająca dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych ustaleń dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1997, L 8, s. 12).

Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 3649/92 z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przepływie produktów objętych podatkiem akcyzowym, przeznaczonych do konsumpcji w państwie członkowskim wysyłki (Dz.U. 1992, L 369, s. 17).

Szczegółowe zasady dotyczące wyrobów objętych podatkiem akcyzowym

Dyrektywa Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1995, L 291, s. 40).

Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24).

Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21).

Dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29).

Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 2003, L 283, s. 51).

Dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 12).

Dyrektywa Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 19).

Przepisy celne

Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1)

Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1993, L 253, s. 1).

Rozporządzenie (WE) nr 955/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 1999 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 w zakresie zewnętrznej procedury tranzytowej (Dz.U. 1999, L 119, s. 1).

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1662/1999 z dnia 28 lipca 1999 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1999, L 197, s. 25).

Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 1987, L 256, s. 1).

Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2587/91 z dnia 26 lipca 1991 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 1991, L 259, s. 1).

Wspólny system podatku od wartości dodanej

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

Wzajemna pomoc przy dochodzeniu niektórych roszczeń podatkowych

Dyrektywa 76/308/EWG Rady z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, cel, podatków i innych obciążeń (Dz.U. 1976, L 73, s. 18).

Spis treści

WPROWADZENIE	3
WYKAZ AKTÓW UWZGLĘDNIONYCH PRAWNYCH.....	4
I. HARMONIZACJA PODSTAW OPODATKOWANIA I STAWEK MAJĄCYCH ZASTOSOWANIE DO WYROBÓW OBJĘTYCH PODATKIEM AKCYZOWYM.....	7
1. Harmonizacja podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe.....	7
1.1. Zakres zastosowania podatku akcyzowego stosowanego do wyrobów tytoniowych	7
1.2. Struktura podatku akcyzowego stosowanego do wyrobów tytoniowych	9
2. Harmonizacja podatku akcyzowego od napojów alkoholowych.....	11
2.1. Zakres zastosowania podatku akcyzowego stosowanego do napojów alkoholowych.....	11
2.2. Struktura podatku akcyzowego stosowanego do napojów alkoholowych..	17
3. Harmonizacja podatku akcyzowego od produktów energetycznych	24
3.1. Zakres zastosowania podatku akcyzowego stosowanego do napojów alkoholowych.....	24
3.2. Struktura podatku akcyzowego stosowanego do produktów energetycznych	29
II. HARMONIZACJA ZASAD WYMAGALNOŚCI I PŁATNOŚCI PODATKU AKCYZOWEGO	32
1. Wymagalność podatku akcyzowego	32
1.1. Wymagalność w przypadku opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych	33
1.2. Wymagalność w przypadku nabycia wyrobów objętych podatkiem akcyzowym przez osobę prywatną.....	43
2. Płatność podatku akcyzowego	49
III. PODATKI POŚREDNIE INNE NIŻ PODATEK AKCYZOWY OD WYROBÓW OBJĘTYCH PODATKIEM AKCYZOWYM	54

I. Harmonizacja podstaw opodatkowania i stawek mających zastosowanie do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym

1. Harmonizacja podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe

1.1. Zakres zastosowania podatku akcyzowego stosowanego do wyrobów tytoniowych

Wyrok z dnia 6 kwietnia 2017 r., Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2011/64/EWG – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Artykuł 5 ust. 1 lit. a) – Pojęcia „tytoniu do palenia”, „tytoniu pociętego lub inaczej podzielonego” i „przetwarzania przemysłowego”

Urząd celny regionu Czechy Południowe, (Republika Czeska) nakazał skonfiskowanie pewnej liczby wyrobów należących do spółki Eko-Tabak na tej podstawie, że stanowią one tytoń do palenia w rozumieniu krajowej ustawy o podatku akcyzowym, i wobec tego są objęte podatkiem akcyzowym.

Spółka Eko-Tabak wniosła skargę na tę decyzję do Krajský soud v Českých Budějovicích (sądu okręgowego w Czechach Budziejowicach, Republika Czeska), podnosząc, że definicja tytoniu do palenia według ustawy krajowej nadmiernie rozszerzała wykaz wyrobów tytoniowych zawarty w dyrektywie 2011/64. Eko-Tabak twierdził bowiem, że jego wyrób, a mianowicie wysuszone, sprasowane, nieregularne, częściowo oczyszczone liście tytoniu lub ich części, które zostały poddane procesowi pierwszego suszenia i kontrolowanego zwilżania, zawierające glicerynę, muszą zostać przygotowane do palenia (proste przygotowanie poprzez rozgniatanie lub ręczne przycinanie). Nie stanowią one zatem tytoniu do palenia.

Po oddaleniu odwołania Eko-Tabak, spółka ta złożyła odwołanie do Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska). Sąd ten ma wątpliwości, czy wyroby takie jak te, których dotyczy postępowanie główne, są wyrobami tytoniowymi, do których ma ona zastosowanie dyrektywa 2011/64. W razie odpowiedzi przeczącej na to pytanie sąd odsyłający zastanawia się, czy art. 2 i 5 wspomnianej dyrektywy sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie objęło takie wyroby podatkiem akcyzowym.

Trybunał stwierdził, że art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64 powinny być interpretowane w ten sposób, że wysuszone, sprasowane, nieregularne, częściowo oczyszczone liście tytoniu, które zostały poddane procesowi wstępnego suszenia, a następnie kontrolowanego zwilżania i które zawierają glicerynę i nadają się do palenia po prostym przygotowaniu poprzez rozgniatanie lub ręczne cięcie, wchodzą w zakres pojęcia „tytoniu do palenia” w rozumieniu tych przepisów.

Z brzmienia art. 5 ust. 1 lit. a) tej samej dyrektywy wynika, że przepis ten wymaga łącznego spełnienia dwóch warunków, mianowicie po pierwsze, aby tytoń był pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków, a po drugie, aby nadawał się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego.

W tym względzie, w braku definicji terminów „pocięty” i „podzielony” w owej dyrektywie, należy odnieść się – w celu ustalenia zakresu tych terminów – do ich ogólnych i powszechnie uznanych znaczeń. Terminy te zaś, których zwykłe znaczenie jest bardzo szerokie, w szczególności oznaczają, jeśli chodzi o pierwszy z nich, wynik działania polegającego na odłączeniu części lub kawałka jakiejś rzeczy za pomocą ostrego narzędzia, zaś jeśli chodzi o drugi – wynik działania polegającego na rozczłonkowaniu lub podziale jakiejś rzeczy.

W konsekwencji, ze względu na to, że wyroby, których dotyczy postępowanie główne, stanowią – zgodnie z informacjami podanymi przez sąd odsyłający – częściowo oczyszczone liście tytoniu, wyroby te powinny zostać uznane za tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64.

Co się tyczy pojęcia „przetwarzania przemysłowego” użytego we wspomnianym art. 5 ust. 1 lit. a), powszechnie oznacza ono przetwarzanie, zazwyczaj na dużą skalę, w standaryzowany sposób surowców w dobra materialne.

Z orzecznictwa Trybunału wynika w istocie, iż nie stanowi „przetwarzania przemysłowego” prosta obróbka, dzięki której niegotowy wyrób z tytoniu ma nadawać się do palenia, polegająca na przykład na umieszczeniu zrolowanego tytoniu w papierowej tutce.

W tej sytuacji za nadający się do palenia bez dalszego „przetwarzania przemysłowego” w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 należy uznać wyrób tytoniowy, który jest gotowy lub który można łatwo uczynić gotowym, środkami nieprzemysłowymi, do palenia.

W omawianym przypadku, jak wynika z postanowienia odsyłającego, wyroby, których dotyczy postępowanie główne, zostały poddane procesowi wstępnego suszenia, a następnie kontrolowanego zwilżania, zawierają glicerynę i nadają się do palenia po prostym przygotowaniu poprzez ich rozgniatanie lub ręczne cięcie. Z zastrzeżeniem zbadania tego przez sąd odsyłający wydaje się więc, że wyroby te spełniają również warunek zdolności do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego a zatem wchodzą w zakres pojęcia „tytoniu do palenia” zdefiniowanego w art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64.

W tej sytuacji, nie będąc tytoniem drobno krojonym do skręcania papierosów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) ppkt (i) owej dyrektywy, wyroby te powinny zostać uznane za wchodzące w zakres pojęcia „innego tytoniu do palenia” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) ppkt (ii) wspomnianej dyrektywy.

1.2. Struktura podatku akcyzowego stosowanego do wyrobów tytoniowych

Wyrok z dnia 4 marca 2010 r., Komisja/Francja (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Wyrok z dnia 4 marca 2010 r., Komisja/Austria (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Wyrok z dnia 4 marca 2010 r., Komisja/Irlandia (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 95/59/WE – Podatki inne niż podatki obrotowe, obciążające spożycie wyrobów tytoniowych – Artykuł 9 ust. 1 – Swobodne ustalanie przez producentów i importerów maksymalnej ceny sprzedaży detalicznej ich towarów – Uregulowanie krajowe narzucające minimalną cenę sprzedaży detalicznej papierosów – Uregulowanie krajowe zakazujące sprzedaży wyrobów tytoniowych po „cenie promocyjnej sprzecznej z celami zdrowia publicznego” – Pojęcie „przepisy krajowe o kontroli poziomu cen lub przestrzeganiu narzuconych cen” – Względy uzasadniające – Ochrona zdrowia publicznego – Ramowa Konwencja Światowej Organizacji Zdrowia o Ograniczeniu Użycia Tytoniu

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 95/59/WE – Podatki inne niż podatki obrotowe, obciążające spożycie wyrobów tytoniowych – Artykuł 9 ust. 1 – Swobodne ustalanie przez producentów i importerów maksymalnej ceny sprzedaży detalicznej ich towarów – Uregulowanie krajowe narzucające minimalną cenę sprzedaży detalicznej papierosów, a także minimalną cenę sprzedaży detalicznej tytoniu drobno krojonego – Względy uzasadniające – Ochrona zdrowia publicznego – Ramowa konwencja Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 95/59/WE – Podatki inne niż podatki obrotowe, obciążające spożycie wyrobów tytoniowych – Artykuł 9 ust. 1 – Swobodne ustalanie przez producentów i importerów maksymalnej ceny sprzedaży detalicznej ich towarów – Uregulowanie krajowe narzucające minimalną cenę sprzedaży detalicznej papierosów – Względy uzasadniające – Ochrona zdrowia publicznego – Ramowa konwencja Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu

Dyrektywa 95/59 przewidywała, że producenci i importerzy wyrobów tytoniowych mieli swobodę w ustalaniu maksymalnych detalicznych cen sprzedaży dla każdego ze swoich produktów. Zdaniem Komisji regulacje trzech państw członkowskich, które narzucają ceny minimalne odpowiadające pewnemu procentowi średnich cen danych wyrobów tytoniowych (95 % dla Francji, 92,75 % dla papierosów i 90 % dla tytoniu drobno krojonego dla Austrii i 97 % dla Irlandii), naruszają swobodę producentów i importerów w zakresie ustalania maksymalnych cen sprzedaży detalicznej ich produktów, a w konsekwencji wolną konkurencję.

Komisja skierowała następnie sprawę do Trybunału, ponieważ uznała, że przedmiotowe przepisy krajowe są sprzeczne z dyrektywą 95/59.

Państwa członkowskie usiłowały uzasadnić swoje regulacje, powołując się na Ramową konwencję Światowej Organizacji Zdrowia (WHO) i przepisy art. 30 WE, aby uzasadnić ewentualne naruszenie art. 9 ust. 1 dyrektywy 95/59 w świetle celu ochrony zdrowia i życia ludzkiego.

Trybunał orzekł w analogiczny sposób we wszystkich trzech wyrokach, że uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy 95/59 zmienionej przez dyrektywę 2002/10, państwo członkowskie, które przyjmuje i utrzymuje w mocy przepisy, na podstawie których organy publiczne ustalają ceny minimalne sprzedaży detalicznej wyrobów tytoniowych, o ile taki system nie pozwala wykluczyć w każdym przypadku, że narzucone ceny minimalne będą stanowiły zagrożenie dla przewagi konkurencyjnej, jaka mogłaby wyniknąć dla niektórych producentów lub importerów takich wyrobów z niższych kosztów wytworzenia. W istocie system ten, który ponadto ustala cenę minimalną w odniesieniu do średniej ceny stosowanej na rynku, mógłby skutkować zniesieniem różnic cenowych pomiędzy konkurencyjnymi wyrobami i przekształcić te ceny w ceny najdroższych produktów. Rzeczony system stanowi zatem naruszenie swobody producentów i importerów w ustalaniu ich maksymalnych cen sprzedaży detalicznej, zagwarantowanej przez art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 95/59.

Ponadto ramowa konwencja WHO o ograniczeniu użycia tytoniu nie może mieć wpływu na zgodność lub brak zgodności takiego systemu z art. 9 ust. 1 dyrektywy 95/59, ponieważ konwencja ta nie nakłada na żadną z umawiających się stron jakiegokolwiek konkretnego obowiązku w odniesieniu do polityki cenowej w dziedzinie wyrobów tytoniowych, a jedynie opisuje możliwe rozwiązania w celu uwzględnienia krajowych celów w dziedzinie zdrowia w zakresie dotyczącym zwalczania konsumpcji wyrobów tytoniowych. Artykuł 6 ust. 2 rzeczony konwencji ogranicza się bowiem do stwierdzenia, że umawiające strony przyjmą lub utrzymają w mocy środki, które „mogą obejmować” wdrożenie polityki podatkowej oraz „w odpowiednich przypadkach” polityki cenowej w odniesieniu do wyrobów tytoniowych.

Państwa członkowskie nie mogą także powoływać się na art. 30 WE celem uzasadnienia naruszenia art. 9 ust. 1 dyrektywy 95/59 w odniesieniu do celu ochrony życia i zdrowia osób. W istocie art. 30 WE nie może być postrzegany jako zezwalający na środki inne niż mające charakter ograniczeń ilościowych w przywozie i wywozie lub środki o skutku równoważnym, o których mowa w art. 28 WE i 29 WE.

Tym niemniej dyrektywa 95/59 nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie kontynuowały walkę z paleniem tytoniu, która wpisuje się w cel ochrony zdrowia publicznego.

W tym względzie regulacja podatkowa stanowi ważny i skuteczny instrument w walce z konsumpcją wyrobów tytoniowych, a tym samym instrument ochrony zdrowia publicznego, ponieważ cel w postaci zapewnienia, iż ceny rzeczonych wyrobów zostaną ustalone na wysokim poziomie, może w sposób adekwatny być realizowany za pomocą zwiększenia podatku akcyzowego, co wcześniej czy później znajdzie odzwierciedlenie w podwyższeniu cen sprzedaży detalicznej, przy czym nie będzie to stanowiło naruszenia swobody ustalania cen.

2. Harmonizacja podatku akcyzowego od napojów alkoholowych

2.1. Zakres zastosowania podatku akcyzowego stosowanego do napojów alkoholowych

Wyrok z dnia 13 marca 2019 r., B.S. (Słód w składzie piwa) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatki akcyzowe od alkoholu i napojów alkoholowych – Dyrektywa 92/83/EWG – Artykuł 2 – Pojęcie „piwa” – Napój wyprodukowany z brzeczki uzyskanej z mieszaniny zawierającej więcej glukozy niż słodu – Nomenklatura scalona – Pozycja 2203 (piwo otrzymywane ze słodu) lub pozycja 2206 (pozostałe napoje fermentowane)

Skarżący produkował napój alkoholowy, który według niego stanowił mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi. Głównym składnikiem brzeczki, z której wytwarzano półprodukt wykorzystywany do produkcji tego napoju, był syrop glukozowy, a nie słód (sto hektolitrow brzeczki otrzymano ze 134,9 l ekstraktu słodowego, 1708,2 l syropu glukozowego, 9 l kwasu cytrynowego, 2,4 l fosforanu amonu oraz pożywki i wody).

Z tytułu tej produkcji składał on każdego miesiąca, do właściwego urzędu celnego deklarację podatku akcyzowego, klasyfikując produkowany przez siebie napój jako „mieszaninę piwa” objętą pozycją 2203 Nomenklatury Scalonej (zwanej dalej „CN”) i napojów bezalkoholowych oraz stosując stawkę podatku akcyzowego dla piwa.

Naczelnik urzędu celnego zakwestionował te deklaracje, uznając, że produkowany napój powinien być zaklasyfikowany do pozycji CN 2206 jako napój na bazie napojów fermentowanych, innych niż piwo, oraz napojów bezalkoholowych, a zatem powinien podlegać wyższej stawce podatku akcyzowego. Naczelnik urzędu celnego uzasadnił to okolicznością, że głównym składnikiem użytym do wyrobu półproduktu był syrop glukozowy, a nie słód, dlatego też ów wyrób nie mógł zostać zakwalifikowany do pozycji CN 2203, która obejmuje „piwo otrzymywane ze słodu”.

W ramach owej sprawy skarżący został skazany w postępowaniu karnym za wprowadzenie w błąd polskich organów podatkowych co do charakteru produkowanego przez niego napoju, co doprowadziło do obniżenia należnego podatku akcyzowego. Skarżący wniósł odwołanie od tego orzeczenia do sądu odsyłającego.

Zdaniem tego sądu dla ustalenia, czy skarżący jest winien czynu zabronionego, istotne jest, czy wytwarzany przez niego napój zasadnie był kwalifikowany przez niego jako „mieszanina piwa” objęta pozycją 2203 CN z napojem bezalkoholowym, czy też chodzi o napój na bazie napoju fermentowanego innego niż piwo i napoju bezalkoholowego.

W tych okolicznościach sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału zasadniczo z pytaniem, czy art. 2 dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że półprodukt przeznaczony do zmieszania z napojami bezalkoholowymi, otrzymywany z brzeczki zawierającej mniej składników słodowych niż składników

niesłodowych, do którego dodano syrop glukozowy przed procesem fermentacji, można zakwalifikować jako „piwo otrzymywane ze słodu” objęte pozycją CN 2203.

Trybunał wskazał, że pod określeniem „piwo” art. 2 dyrektywy 92/83 obejmuje nie tylko wszelkie produkty oznaczone pozycją CN 2203 („piwo otrzymywane ze słodu”), ale także wszelkie produkty zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, oznaczone pozycją CN 2206 [„pozostałe napoje fermentowane (np. cydr, perry, miód pitny; mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone)], pod warunkiem że w obu przypadkach wyrób ma objętościowe stężenie alkoholu większe niż 0,5 %. Nie ulega wątpliwości, że sporny wyrób – mieszanina półproduktu alkoholowego otrzymanego w drodze fermentacji i napojów bezalkoholowych – nie może być zaklasyfikowany do pozycji CN 2203. Kwalifikacja jako „piwo” może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy półprodukt alkoholowy sam może zostać zakwalifikowany jako „piwo otrzymywane ze słodu” w rozumieniu pozycji CN 2203, przy czym nie kwestionuje się, że zawartość alkoholu w tym produkcie końcowym przekracza 0,5 % obj.

W tym względzie Trybunał zastosował swoje utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym decydującego kryterium klasyfikacji taryfowej towarów należy poszukiwać w ich obiektywnych cechach i właściwościach określonych brzmieniem pozycji CN i not wyjaśniających opracowanych przez Komisję w zakresie dotyczącym CN oraz przez Światową Organizację Celną w zakresie dotyczącym systemu zharmonizowanego HS. Aby rozpatrywany półprodukt mógł zostać sklasyfikowany w omawianej sprawie jako „piwo otrzymywane ze słodu”, Trybunał stwierdził, że oczywiście sód musi być zawarty w składzie produktu, ale ani CN, ani nota wyjaśniająca HS nie określają jego zawartości procentowej. Ponadto nota wyjaśniająca wyraźnie stanowi, że do przygotowania brzezki mogą być używane pewne ilości niesłodowanych zbóż, bez wymogu, aby zawartość tych składników niesłodowych była niższa od zawartości składników słodowych, a w odniesieniu do syropu glukozowego jego dodawanie nie jest zabronione. Ponadto nota wyjaśniająca, której wersje językowe różnią się między sobą, wyraźnie uznaje możliwość dodawania substancji aromatycznych do brzezki podczas fermentacji, co ipso facto nie wyklucza zaklasyfikowania omawianego produktu jako „piwa otrzymywanego ze słodu”. Jest ponadto konieczne, aby obiektywne cechy i właściwości produktu, w szczególności jego właściwości organoleptyczne, odpowiadały cechom i właściwościom piwa. Ponieważ jest to kwestia faktyczna, do sądu krajowego należy ustalenie, czy półprodukt alkoholowy zmieszany z napojami bezalkoholowymi w celu uzyskania produktu końcowego odpowiada piwu (w szczególności ze względu na podobieństwo wizualne lub specyficzny smak). Tylko w przypadku spełnienia tych warunków produkt będzie kwalifikował się do objęcia pozycją CN 2203 i opodatkowania podatkiem akcyzowym od piwa.

Wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r., *Répertoire Culinaire* (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

Dyrektywa 92/83/EWG – Harmonizacja struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych – Artykuł 20 tiret pierwsze oraz art. 27 ust. 1 lit. e) oraz f) – Wino, porto i koniak przeznaczone do gotowania

Répertoire Culinaire, londyńska hurtownia żywności, importowała z Francji wino, porto i koniak przeznaczone do gotowania, do których producent dodał sól i pieprz, tak że mogły być one używane wyłącznie do przygotowywania posiłków i nie mogły być spożywane jako napoje.

Brytyjskie organy podatkowe uznały jednak, że produkty te powinny podlegać podatkowi akcyzowemu od alkoholu i w konsekwencji zajęły towary w momencie ich przywozu.

Répertoire Culinaire prowadziło spór z władzami brytyjskimi o wydanie tego towaru.

Trybunał miał już okazję orzec w wyroku z dnia 12 czerwca 2008 r. w sprawie Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), że wino przeznaczone do gotowania podlega podatkowi akcyzowemu, sąd odsyłający zwrócił się jednak do Trybunału w pierwszym pytaniu o wyjaśnienie, czy art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że definicja „alkoholu etylowego” zawarta w tym przepisie ma zastosowanie do wina do gotowania i porto do gotowania, oraz o ponowne rozważenie jego oceny prawnej w tej sprawie.

Trzecie pytanie miało na celu określenie właściwej podstawy prawnej dla zwolnienia z podatku alkoholu do gotowania.

Poprzez czwarte pytanie sąd krajowy zamierzał w istocie ustalić, jakie obowiązki wynikają dla państwa członkowskiego przywozu, z okoliczności, że alkohol do gotowania został zwolniony z podatku akcyzowego w państwie wytworzenia przed jego dopuszczeniem do swobodnego obrotu w Unii.

Wreszcie drugie pytanie dotyczyło sposobu stosowania zwolnienia w sytuacji, gdy państwo członkowskie wybrało system zwrotu podatku akcyzowego. W rzeczywistości Zjednoczone Królestwo przyznaje ten zwrot tylko na bardzo restrykcyjnych warunkach.

Trybunał orzekł przede wszystkim, że wykładni art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 należy dokonywać w ten sposób, że definicja alkoholu etylowego zawarta w tym przepisie stosuje się do wina do gotowania i porto do gotowania.

Okoliczność, że wino do gotowania i porto do gotowania są jako takie uważane za przetwory spożywcze objęte rozdziałem 21 Nomenklatury Scalonej stanowiącej załącznik do rozporządzenia nr 2658/87, zmienionego rozporządzeniem nr 2587/91, oraz że nie nadają się one do spożycia jako napoje, nie ma wpływu na możliwość zastosowania tego przepisu do zawartego w nich alkoholu etylowego.

Po drugie, Trybunał stwierdził, że zwolnienie ze zharmonizowanego podatku akcyzowego wina do gotowania, porto do gotowania i koniaku do gotowania

wykorzystywanych do produkcji środków spożywczych może być objęte art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83.

Takie produkty mogłyby być objęte art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy tylko wtedy, gdyby były używane do produkcji aromatów przeznaczonych do przygotowywania środków spożywczych i napojów bezalkoholowych.

Po trzecie jednolite stosowanie przepisów dyrektywy 92/83 wymaga, by objęcie produktu akcyzą czy wyłączenie z niej lub zwolnienie produktu z akcyzy w państwie członkowskim zostało co do zasady uznane przez inne państwa członkowskie. Odmienne wykładnia zagrażałyby osiągnięciu celu realizowanego przez tę dyrektywę i mogłyby utrudniać swobodny przepływ towarów.

W przypadku gdy rozpatrywane w sporze przed sądem krajowym produkty takie jak wino do gotowania, porto do gotowania i koniak do gotowania, które uznano za nieobjęte podatkiem akcyzowym lub zwolnione z podatku akcyzowego na podstawie dyrektywy 92/83 i dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim, w którym zostały wyprodukowane, są przeznaczone do sprzedaży w innym państwie członkowskim, to ostatnie musi zagwarantować identyczne traktowanie tych produktów na jego terytorium, chyba że istnieją konkretne, obiektywne i podlegające weryfikacji dowody, które wskazują, że pierwsze państwo członkowskie nieprawidłowo zastosowało przepisy tej dyrektywy lub że zgodnie z jej art. 27 ust. 1 uzasadnione jest przyjęcie środków w celu zapobiegania ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania przepisów w dziedzinie zwolnień oraz zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień.

Wreszcie, po czwarte Trybunał orzekł, że wykładni art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 należy dokonywać w ten sposób, iż przyznanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie może być uzależnione od przesłanek przewidzianych przez ustawodawstwo krajowe, a mianowicie ograniczenia kręgu osób uprawnionych do ubiegania się o zwrot, terminu czterech miesięcy na przedstawienie takiego wniosku, określenia minimalnej kwoty zwrotu, wyłącznie jeżeli w świetle konkretnych, obiektywnych i podlegających weryfikacji dowodów przesłanki te są niezbędne do zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania tego zwolnienia oraz zapobiegania oszustwom, uchylaniu się od opodatkowania lub nadużyciom. Do sądu krajowego należy weryfikacja, czy jest tak w istocie w przypadku przesłanek przewidzianych w tych przepisach.

Po pierwsze bowiem, zwolnienie produktów objętych art. 27 ust. 1 owej dyrektywy stanowi zasadę, a odmowa jego przyznania wyjątek, a po drugie przyznane tym przepisem państwom członkowskim uprawnienie do określenia warunków w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów nie może podważać bezwarunkowego charakteru obowiązku zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

Wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r., Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

Dyrektywa 92/83/EWG – Harmonizacja struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych – Artykuł 27 ust. 1 lit. d) – Alkohol zawarty w wyrobach czekoladowych – Zwolnienie z ujednoliconej akcyzy

UAB Profisa, importer na Litwę wyrobów czekoladowych zawierających alkohol etylowy, złożył wniosek o zwolnienie przewidziane w dyrektywie nr 92/83.

Litewska administracja celna odmówiła przyznania Profisie wspomnianego zwolnienia, uzasadniając to tym, że litewska ustawa o podatku akcyzowym, choć rzeczywiście zwalnia z podatku akcyzowego alkohol etylowy przeznaczony do produkcji wyrobów czekoladowych, nie zezwala na takie zwolnienie w przypadku importowanych gotowych wyrobów czekoladowych.

Profisa zaskarżyła tę decyzję do sądu administracyjnego pierwszej instancji, który oddalił jej odwołanie. Profisa odwołała się następnie do Vyriausiasis administracinis teismas (naczelnego sądu administracyjnego, Litwa), który, zaniepokojony rozbieżnością między litewską wersją art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83, na podstawie której opracowano litewską ustawę, a innymi wersjami tego tekstu, zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Trybunał przypomniał swoje utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym konieczność stosowania, a zatem i jednolitej wykładni przepisów prawa wspólnotowego, wykluczają, by w razie wątpliwości treść danego przepisu była rozpatrywana w sposób oderwany w jednej z jego wersji, lecz przeciwnie, wymagają one, by był on interpretowany i stosowany w świetle jego wersji istniejących w innych językach urzędowych.

Artykuł 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia ze zharmonizowanego podatku akcyzowego alkoholu i napojów alkoholowych wykorzystywanych bezpośrednio lub pośrednio do produkcji środków spożywczych, pod warunkiem że te ostatnie nie zawierają, w przypadku czekoladek, więcej niż 8,5 litra czystego alkoholu na 100 kilogramów produktu oraz, we wszystkich innych przypadkach, więcej niż 5 litrów czystego alkoholu na 100 kilogramów produktu. Żaden element tego tekstu, z wyjątkiem wersji litewskiej, nie odnosi się do miejsca użycia alkoholu do produkcji danego wyrobu.

W przypadku różnicy między różnymi wersjami językowymi tekstu wspólnotowego dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi część.

W omawianej sprawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że nakłada on na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia z ujednoliconego podatku akcyzowego alkoholu etylowego przywiezionego na obszar celny Unii, zawartego w wyrobach czekoladowych przeznaczonych do bezpośredniego spożycia,

pod warunkiem że zawartość alkoholu w tych produktach nie przekracza 8,5 litra na 100 kilogramów produktu.

Miejsce, gdzie alkohol etylowy jest używany do tego wyrobu, jest w tym zakresie bez znaczenia.

Wyrok z dnia 29 czerwca 2000 r., *Salumets i in.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

Przepisy podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatek obrotowy – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Podatki w przywozie – Zakres stosowania – Przywóz alkoholu etylowego z przemytu

Spór w postępowaniu głównym toczył się między fińskimi organami celnymi a osobami ściganymi za przemyt alkoholu etylowego.

Oskarżeni usiłowali uchylić się od zakresu stosowania dyrektyw dotyczących podatku akcyzowego powołując się na orzecznictwo dotyczące przywozu środków odurzających, zgodnie z którym nie może powstać obowiązek uiszczenia należności celnych lub podatków obrotowych z tytułu przywozu lub nielegalnej dostawy środków odurzających innych niż produkty objęte zakresem stosowania prawa wspólnotowego, o ile stanowią one część legalnego i kontrolowanego obiegu gospodarczego, w celu ich wykorzystania do celów medycznych lub naukowych¹.

Rząd fiński, wraz z rządami państw członkowskich, które przedstawiły swoje uwagi, powołał się natomiast na wyroki, w których Trybunał orzekł, że podatek VAT jest zwykle należny w przypadku, gdy towary wprowadzane do obrotu w wyniku oszustwa konkurują z produktami wprowadzanymi do obrotu w legalnym obiegu, takimi jak podrabiane perfumy², nielegalne prowadzenie gier losowych³ lub nielegalny wywóz systemów informatycznych⁴.

Fiński sąd rozpatrujący tę sprawę zwrócił się do Trybunału między innymi z pytaniem, czy przepisy dyrektyw 92/12 i 92/83 mają zastosowanie do przemytu alkoholu etylowego z państw trzecich. W szczególności Komisja zastanawiała się, czy oszukańczy przywóz alkoholu etylowego nie powinien być traktowany w taki sam sposób jak nielegalna dostawa narkotyków i przywóz podrobionej waluty.

Trybunał stwierdził przede wszystkim, że jeżeli nielegalny przywóz lub dostawa towarów, które ze względu na swój charakter lub swoje szczególne cechy nie mogą być przedmiotem legalnej sprzedaży, ani wprowadzone do obrotu gospodarczego, takich jak

¹ Oskarżeni w postępowaniu głównym powołują się na wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r., Horvath (50/80, [EU:C:1981/34](#)); z dnia 26 października 1982 r., Wolf (221/81, [EU:C:1982/363](#)); z dnia 28 lutego 1984 r., Einberger (294/82, [EU:C:1984/81](#)); z dnia 5 lipca 1988 r., Mol (269/86, [EU:C:1988/359](#)); z dnia 5 lipca 1988 r., Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988/360](#)). Orzecznictwo to zostało potwierdzone i rozszerzone w sprawach dotyczących przywozu podrobionej waluty [wyrok z dnia 6 grudnia 1990 r., Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990/445](#))].

² Wyrok z dnia 28 maja 1998 r., Goodwin i Unstead (C-3/97, [EU:C:1998/263](#)).

³ Wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, [EU:C:1998/276](#)).

⁴ Arrêt du 2 août 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993/345](#)).

narkotyki lub podrobione waluty, nie podlegają podatkom lub należnościom celnym normalnie należnym na podstawie przepisów wspólnotowych, zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się, poza przypadkami, w których konkurencja między legalnym a nielegalnym sektorem gospodarki jest wykluczona, uogólnionemu rozróżnieniu między legalnymi a nielegalnymi transakcjami.

W przypadku alkoholu etylowego przemycanego z państwa trzeciego obrót takimi towarami nie jest zabroniony ze względu na ich charakter lub szczególne właściwości. Alkohol etylowy nie może również zostać uznany za produkt wyłączony z obrotu gospodarczego, ponieważ może dojść do konkurencji między produktem pochodzącym z przemytu a produktem będącym przedmiotem obrotu w legalnym obrocie, o ile istnieje legalny rynek alkoholu, na który trafiają właśnie produkty pochodzące z przemytu.

W konsekwencji dyrektywy 92/12 i 92/83 należy interpretować w ten sposób, że ich przepisy dotyczące podlegania opodatkowaniu i zobowiązania podatkowego mają zastosowanie również do przemytu alkoholu etylowego z państw trzecich na wspólnotowy obszar celny.

2.2. Struktura podatku akcyzowego stosowanego do napojów alkoholowych

Wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r., Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

Podatek wewnętrzny – Artykuł 95 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 90 WE) – Dyrektywy 92/83/WE i 92/84/CEE – Różne opodatkowanie wina i piwa.

Société critouridienne de distribution (Socridis) wniosła o zwolnienie z podatku akcyzowego, który musiała zapłacić za okres od maja do grudnia 1993 r. od pewnej ilości piwa. W tym względzie twierdziła ona, że dyrektywy 92/83 i 92/84 są sprzeczne z art. 95 akapit drugi traktatu WE (obecnie, po zmianie art. 90 WE), ponieważ jej zdaniem ustanawiają one system opodatkowania, który zezwala na praktyki dyskryminacyjne i antykonkurencyjne, pośrednio faworyzując produkcję wina ze szkodą dla produkcji piwa.

Podniosła ona w tym zakresie, że przed harmonizacją podatków akcyzowych na mocy dyrektyw 92/83 i 92/84 opodatkowanie wina i piwa we Francji opierało się na wspólnej podstawie (ilości) i podobnych stawkach [19,50 franków francuskich (FRF)/hl (około 3 EUR/hl) dla piwa i 22 FRF/hl (około 3,35 EUR/hl) dla wina]. Jej zdaniem wspomniane dyrektywy ustanowiły minimalną stawkę podatku akcyzowego w wysokości 1,87 EUR/stopień i za hl w odniesieniu do piwa, podczas gdy w odniesieniu do wina opodatkowanie miało być oparte wyłącznie na ilości i według stawki minimalnej wynoszącej 0.

Ponieważ dyrektywy te ustanowiły odmienną strukturę i różne stawki podatku akcyzowego dla wina i piwa powstała różnica w opodatkowaniu na poziomie krajowym, która stanowiła dyskryminację. Harmonizacja, do której dążyły te dyrektywy, spowodowała w danym państwie członkowskim z jednej strony zmianę metody opodatkowania piwa poprzez wprowadzenie kryterium zawartości alkoholu, a z drugiej strony opodatkowanie piwa, które jest znacznie wyższe niż opodatkowanie wina.

Pytanie brzmiało zatem, czy taka dyskryminacja, dozwolona przez dyrektywy, nie była sprzeczna z art. 95 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 90 WE), a jeśli tak, to czy stwierdzenie to mogło wpłynąć na ważność dyrektyw. Sąd krajowy zwrócił się zatem do Trybunału o ocenę ważności tych dwóch dyrektyw w świetle art. 95 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 90 WE) traktatu.

Trybunał orzekł, że dyrektywy 92/83 i 92/84 nakładają jedynie na państwa członkowskie obowiązek stosowania minimalnej stawki podatku akcyzowego na piwo. W rezultacie zachowują one wystarczającą swobodę uznania, aby ustanowić związek między opodatkowaniem wina i opodatkowaniem piwa, który wyklucza jakąkolwiek ochronę produkcji krajowej w rozumieniu art. 95 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 90 WE).

Celem prawodawcy wspólnotowego przy przyjmowaniu dyrektyw 92/83 i 92/84 nie było zrównanie opodatkowania wina z opodatkowaniem piwa. Na mocy uprawnień wyraźnie przyznanych jej w art. 99 traktatu WE (obecnie art. 93 WE) oraz w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego Rada dążyła z jednej strony do zbliżenia przepisów krajowych dotyczących podatku akcyzowego od wina, a z drugiej strony przepisów krajowych dotyczących podatku akcyzowego od piwa. Ponadto, instytucje wspólnotowe mogą przeprowadzać jedynie stopniową harmonizację danej dziedziny lub zbliżanie przepisów krajowych etapami. W konsekwencji przyjęcie przez Radę tych dyrektyw, które jedynie nakładają na państwa członkowskie obowiązek stosowania minimalnego podatku akcyzowego od piwa, nie jest niezgodne z art. 99 traktatu WE (obecnie art. 93 WE).

Wyrok z dnia 2 kwietnia 2009 r., *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

Harmonizacja struktury podatków akcyzowych – Dyrektywa 92/83/EWG – Artykuł 4 ust. 2 – Mały browar prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów – Kryteria niezależności prawnej i niezależności gospodarczej – Możliwość pozostawania pod pośrednim wpływem.

Glückauf jest spółką prowadzącą browar. Udziały w spółce Glückauf są w posiadaniu Menz GmbH (3 %) i Innstadt (48 %). Udziały w tej ostatniej spółce są z kolei w posiadaniu Menz GmbH (30,7 %) i spółki Ottakringer (49 %). Ottakringer jest spółką zależną spółki Getränke Holding AG, w której 65 % udziałów należy do rodziny Wenckheim, a 16 % do rodziny Menz.

Hauptzollamt (główny urząd celny w Niemczech) uznał pierwotnie spółkę Glückauf za browar niezależny od Innstadt i Ottakringer oraz zastosował wobec niej, zgodnie

z przepisami krajowymi obniżoną stawkę podatku akcyzowego od piwa. Jednakże Hauptzollamt (główny urząd celny) uznał następnie, że Glückauf była uzależniona ekonomicznie od Ottakringer, i zażądał od niej, na mocy decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, zapłaty różnicy pomiędzy należną kwotą podatku akcyzowego o obniżonej stawce a kwotą tego podatku ustaloną według zwykłej stawki.

Po bezskutecznym odwołaniu Glückauf wniosła skargę na decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego do Thüringer Finanzgericht (sąd finansowy kraju związkowego Turynia, Niemcy), będącego sądem odsyłającym. Podniosła ona, że kryterium niezależności ekonomicznej dla zakwalifikowania jako „mały browar” w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 powinno być interpretowane w świetle celu, jakiemu służy ta dyrektywa, oraz zachowania danych przedsiębiorstw na rynku. W niniejszym przypadku istnienie zależności ekonomicznej można byłoby bowiem stwierdzić tylko wówczas, jeżeli przedsiębiorstwa powiązane poprzez udziały podmiotu trzeciego występowałyby i działałyby na rynku jako jedno przedsiębiorstwo.

Sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie w celu zwrócenia się do Trybunału zasadniczo z pytaniem, czy dla celów stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego od piwa przewidziany w art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 warunek, by dany browar był niezależny prawnie i ekonomicznie od wszelkich innych browarów, należy interpretować w ten sposób, iż kryterium niezależności ekonomicznej browarów, które są niezależne od siebie prawnie, odnosi się wyłącznie do zachowania tych browarów na rynku, czy też kryterium to nie jest już spełnione, jeżeli pewna osoba ma możliwość wywierania faktycznego wpływu na działalność gospodarczą tych browarów.

Trybunał udzielił odpowiedzi, że art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że sytuacja, w której istnieją związki strukturalne dotyczące udziałów i prawa głosu, oraz w której ta sama osoba, sprawując funkcję członka zarządu w kilku browarach, jest w stanie, niezależnie od swego rzeczywistego zachowania, wywierać wpływ na podejmowane przez nie decyzje gospodarcze, wyklucza możliwość uznania tych browarów za wzajemnie od siebie niezależne ekonomicznie.

W istocie dyrektywa 92/83 ma na celu zapobieganie temu, by korzyść w postaci obniżenia podatku akcyzowego od piwa była przyznawana browarom, których rozmiar i zdolność produkcji mogą wywoływać zakłócenia na rynku wewnętrznym. W tych okolicznościach kryteria niezależności prawnej i niezależności ekonomicznej, o których mowa w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy, zmierzają do zapewnienia, by każda forma zależności ekonomicznej lub prawnej pomiędzy browarami prowadziła do wyłączenia możliwości przyznania korzyści podatkowej w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego od piwa.

W tym kontekście pojęcie „browar, który jest prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów” w rozumieniu art. 4 ust. 2 owej dyrektywy, oznacza konieczność sprawdzenia, czy pomiędzy danymi browarami istnieje związek zależności prawnej, w szczególności na poziomie zarządu lub na gruncie przysługiwania udziałów

lub prawa głosu, albo też stosunek zależności ekonomicznej mogący wpłynąć na zdolność podejmowania przez te browary decyzji gospodarczych w sposób samodzielny.

Ponadto kryterium niezależności ma na celu zapewnienie, by obniżona stawka podatku akcyzowego służyła rzeczywiście browarom, dla których ich nieznaczna wielkość stanowi utrudnienie, a nie browarom należącym do grupy kapitałowej. W tych okolicznościach, aby przy stosowaniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 uwzględniane były jedynie browary, które są rzeczywiście prawnie i ekonomicznie niezależne, należy zapewnić, by przesłanka niezależności nie była obchodzona w sposób czysto formalny, w szczególności dzięki porozumieniom prawnym pomiędzy poszczególnymi rzekomo niezależnymi małymi browarami, które w rzeczywistości tworzą grupę ekonomiczną o wielkości produkcji przekraczającej granice określone w art. 4 dyrektywy 92/83.

Jeśli chodzi o ewentualne znaczenie zachowań rynkowych browarów dla potrzeb określenia ich niezależności ekonomicznej, art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 dotyczy struktury prawnej i ekonomicznej browarów, nie odnosząc się wprost do ich zachowań rynkowych. Ponadto działalność omawianych browarów na odrębnych rynkach i oferowanie odrębnej gamy produktów nie może prowadzić do wniosku o ich wzajemnej niezależności ekonomicznej, gdyż okoliczność ta może świadczyć nawet o stosowaniu świadomej strategii wprowadzonej na poziomie grupy, w celu unikania lub zmniejszania wewnętrznej konkurencji w ramach tej grupy.

Wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Dyrektywa 92/83/EWG – Podatki akcyzowe – Piwo – Artykuł 4 – Niezależne, małe browary – Obniżona stawka podatku akcyzowego – Przesłanki – Brak działania na mocy licencji – Produkcja zgodnie z metodą produkcji należącą do podmiotu trzeciego i z jego upoważnienia – Używanie znaku towarowego tego podmiotu trzeciego na podstawie upoważnienia

Francuska spółka Brasserie Bouquet sprzedawała piwo, które sama produkowała. Wykonywała ona działalność produkcji piwa na podstawie „contrat d’affiliation au »Cercle des 3 brasseurs« [umowy w sprawie stowarzyszenia ze zrzeszeniem trzech piwowarów]” zawartej ze spółką ICO 3B SAR, zezwalającej jej na używanie znaków towarowych i oznaczenia „Les 3 brasseurs”, jak również know-how tej ostatniej z wskazanych spółek.

Pytanie rozpatrywane przez Trybunał, do którego zwrócono się o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sporze dotyczącym odmowy zastosowania przez organy celne obniżonej stawki podatku akcyzowego przewidzianej w przepisach krajowych dla małych, niezależnych browarów, dotyczyło zasadniczo tego, czy dla celów stosowania obniżonego podatku akcyzowego od piwa przewidziana w art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 przesłanka, wedle której browar nie może prowadzić produkcji na mocy licencji, nie jest

spełniona, jeżeli dany browar produkuje swe piwo zgodnie z tego rodzaju porozumieniem w sprawie stowarzyszenia.

Odpowiadając na to pytanie, Trybunał wskazał, że dla celów stosowania obniżonego podatku akcyzowego na piwo, przewidziana w art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 przesłanka, wedle której browar nie może działać na mocy licencji nie jest spełniona, jeżeli dany browar produkuje swe piwo zgodnie z porozumieniem upoważniającym go do posługiwania się znakami towarowymi i metodami produkcji podmiotu trzeciego.

Dyrektywa 92/83 ma bowiem na celu zapobieganie temu, by korzyść w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego była przyznawana browarom, których rozmiar i zdolność produkcji mogą wywoływać zakłócenia na rynku wewnętrznym.

W konsekwencji art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 wymaga, by małe browary, których roczna produkcja piwa nie przekracza 200 000 hl, były rzeczywiście niezależne od wszelkich innych browarów zarówno z punktu widzenia struktury prawno-ekonomicznej, jak i struktury produkcji, gdy wykorzystują budynki mieszczące się poza terenem jakiegokolwiek innego browaru i nie działają na mocy licencji.

Niedziałanie na mocy licencji stanowi tym samym jedną z przesłanek mających zagwarantować, że mały browar jest naprawdę niezależny od jakiegokolwiek innego browaru. Wynika z tego, że pojęcie działania „na mocy licencji” należy interpretować w ten sposób, iż obejmuje ono produkcję piwa na podstawie jakiegokolwiek upoważnienia, z którego wynika, że rzeczony mały browar nie jest całkowicie niezależny od podmiotu trzeciego, który udzielił mu tego upoważnienia. Jest tak w wypadku upoważnienia do korzystania z patentu, znaku towarowego lub metody produkcji należącej do owego podmiotu trzeciego.

Wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., Komisja/Węgry (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek akcyzowy od alkoholu i napojów alkoholowych – Dyrektywa 92/83/EWG – Ustalenie stawek podatku akcyzowego – Produkcja na zlecenie alkoholu etylowego w gorzelni podlegająca stawce zerowej – Zwolnienie z podatku akcyzowego produkcji alkoholu etylowego przez osoby prywatne

Prawo Unii, a mianowicie dyrektywa 92/83, zmieniona Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203) oraz dyrektywa 92/84, zobowiązuje państwa członkowskie do stosowania do alkoholu etylowego podatku akcyzowego w wysokości co najmniej 550 EUR za hektolitr czystego alkoholu w odniesieniu do napojów alkoholowych innych niż wino i piwo. Węgry są jednak uprawnione do stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego na alkohol produkowany przez gorzelnie z owoców dostarczonych przez sadowników i przeznaczonych do osobistej konsumpcji tych ostatnich. Preferencyjna stawka podatku akcyzowego nie może być jednak niższa niż 50 % standardowej krajowej stawki podatku

akcyzowego na alkohol. Ponadto jego stosowanie jest ograniczone do 50 litrów alkoholu rocznie na gospodarstwo domowe zajmujące się uprawą owoców.

Przepisy węgierskie przewidywały, że podatek akcyzowy od okowity produkowanej w destylarni na zlecenie sadownika (destylacja kontraktowa) został ustalony na poziomie 0 forintów węgierskich (HUF) do maksymalnej ilości 50 litrów rocznie, co oznaczało całkowite zwolnienie. Ponadto okowita produkowana przez osobę prywatną w jej własnej destylarni była zwolniona z podatku akcyzowego do maksymalnej rocznej ilości 50 litrów, w przypadku gdy okowita ta była przeznaczona do osobistej konsumpcji w gospodarstwie domowym.

Te korzystne rozwiązania były zasadniczo motywowane tradycyjnym charakterem produkcji „pàlinki” (okowity wytwarzanej z owoców).

Uznając, że Węgry nie przestrzegały przepisów UE dotyczących podatku akcyzowego od napojów alkoholowych, Komisja wniosła do Trybunału skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Zdaniem Komisji przepisy prawa Unii nie pozostawiają miejsca na żaden system zwolnień dla prywatnej destylacji i sprzeciwiają się ustaleniu stawki zerowej dla destylacji kontraktowej.

Trybunał wskazał, że dyrektywa 92/83 w sprawie podatków akcyzowych od napojów alkoholowych określa przypadki, w których napoje te mogą być zwolnione z podatku akcyzowego lub podlegać obniżonym stawkom podatku akcyzowego. Dyrektywa nie upoważnia zatem państw członkowskich do wprowadzania preferencyjnych zasad wykraczających poza to, na co zezwala prawodawca europejski. Trybunał stwierdził następnie, że przepisy węgierskie, które przewidywały całkowite zwolnienie z podatku okowity wyprodukowanej z owoców dostarczonych przez sadowników do maksymalnej ilości 50 litrów rocznie, przekraczają maksymalną obniżkę o 50 % dozwoloną dla Węgier na mocy dyrektywy. Podobnie, przepisy krajowe zwalniające z podatku akcyzowego okowity produkowane przez osoby prywatne są sprzeczne z dyrektywą, ponieważ dyrektywa nie przewiduje takiego wyjątku od stawki standardowej.

Ponadto Trybunał ustosunkował się do argumentu pozwanego rządu, zgodnie z którym produkcja okowity stanowi wielowiekową tradycję i jej zachowanie jest uważane za podstawowy cel rządu węgierskiego, jak również do argumentu, zgodnie z którym taka sama praktyka zwalniania z podatku akcyzowego niewielkich ilości okowity istnieje w innych państwach członkowskich. W tym względzie tradycja krajowa nie może zostać zaakceptowana jako ogólne uzasadnienie uznaniowego odstępstwa od obowiązkowego charakteru dyrektywy.

Trybunał orzekł zatem, że Węgry uchybiły zobowiązaniom ciążącym na nich na mocy przepisów Unii dotyczących podatku akcyzowego od napojów alkoholowych.

Wyrok z dnia 5 października 2004 r. (pełny skład Trybunału), Komisja przeciwko Grecji (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Naruszenie art. 90 ust. 1 WE – Podatek akcyzowy od alkoholu i napojów alkoholowych – Stosowanie do ouzo niższej stawki podatkowej niż do innych napojów alkoholowych – Zgodność tej stawki z dyrektywą, która nie została zaskarżona w terminie określonym w art. 230 WE

Dyrektywa 92/83 przewidywała obniżoną stawkę podatku akcyzowego dla niektórych rodzajów produktów, w tym ouzo (art. 23 pkt 2). Ustawa transponująca dyrektywę do prawa greckiego ustaliła podstawową stawkę podatku akcyzowego na około 294 000 drachm greckich (GRD) (około 860 EUR) za sto litrów czystego alkoholu. W przypadku ouzo zastosowano obniżkę o 50 % stawki podstawowej [około 147 000 GRD (około 430 EUR) za sto litrów czystego alkoholu].

Komisja uznała tę różnicę za niezgodną z zawartym w art. 90 traktatu WE zakazem nakładania na produkty pochodzące z innych państw członkowskich wyższych podatków niż podatki nakładane na podobne produkty krajowe i wszczęła postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

W omawianym wyroku Trybunał oddalił skargę Komisji. Wskazał on przede wszystkim, że Grecja, ustanawiając niższą stawkę na ouzo, oparła się na art. 23 pkt 2 dyrektywy 92/83 i zastosowała się do niego. W związku z tym skarga Komisji zmierzająca bezpośrednio do zakwestionowania stawki podatku akcyzowego, do zastosowania której Grecja była upoważniona w odniesieniu do ouzo na owej podstawie, prowadzi w sposób pośredni do podważenia zgodności z prawem tego przepisu. W tym względzie Trybunał przypominał, że co do zasady akty instytucji wspólnotowych korzystają z domniemania zgodności z prawem i wywołują zatem skutki prawne do czasu ich uchylenia, stwierdzenia ich nieważności w wyniku skargi o stwierdzenie nieważności, pytania prejudycjalnego lub zarzutu niezgodności z prawem.

W ramach wyjątku od tej zasady, akty dotknięte wadą, której powaga jest tak oczywista, że nie może być tolerowana przez wspólnotowy porządek prawny uznawane są za nie wywołujące żadnego, nawet tymczasowego, skutku prawnego, tj. uznawane za prawnie nieistniejące. Wyjątek ten ma na celu zachowanie równowagi pomiędzy dwoma podstawowymi i niekiedy przeciwstawnymi wymogami, które musi spełniać porządek prawny: stabilności obrotu prawnego i poszanowania zgodności z prawem.

Ze względów pewności obrotu prawnego, powaga skutków związanych ze stwierdzeniem nieistnienia aktu instytucji Wspólnoty wymaga, by takie stwierdzenie było ograniczone do skrajnych przypadków.

Zatem dyrektywa 92/83 nie powinna ani w całości, ani w zakresie art. 23 pkt 2 zostać uznana za taki akt nieistniejący. Należy dodać, że dyrektywa ta nie została uchylona przez Radę i że Trybunał nie stwierdził nieważności art. 23 pkt 2. Wobec powyższego

art. 23 pkt 2 dyrektywy 92/83 wywołuje skutki prawne, które korzystają z domniemania zgodności z prawem.

Trybunał stwierdził, że państwo członkowskie nie uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy prawa wspólnotowego, jeżeli ogranicza się do utrzymania w mocy przepisów krajowych przyjętych na podstawie art. 23 dyrektywy 92/83, które umożliwiają stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego do niektórych rodzajów wyrobów i które są zgodne z tym artykułem.

3. Harmonizacja podatku akcyzowego od produktów energetycznych

3.1. Zakres zastosowania podatku akcyzowego stosowanego do napojów alkoholowych

Wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 267 TFUE – Postępowanie w sprawie kontroli zgodności z konstytucją – Badanie zgodności ustawy krajowej zarówno z prawem Unii Europejskiej, jak i z konstytucją danego państwa członkowskiego – Uprawnienie sądu krajowego do wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Uregulowanie krajowe przewidujące nałożenie podatku od wykorzystania paliw jądrowych – Dyrektywy 2003/96/WE i 2008/118/WE – Artykuł 107 TFUE – Artykuły 93 EWEA, 191 EWEA i 192 EWEA

W 2010 r. Niemcy przyjęły ustawę w sprawie podatku od paliw jądrowych (Kernbrennstoffsteuergesetz). Ustawa ta wprowadziła na okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. podatek od wykorzystania paliw jądrowych do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej należny od operatorów elektrowni jądrowych.

Spółka Kernkraftwerke Lippe-Ems, będąca operatorem elektrowni jądrowej Emsland w Lingen (Niemcy) wykorzystwała w czerwcu 2011 r. kasety paliwowe w reaktorze tej elektrowni i jest zobowiązana do zapłaty podatku w wysokości ponad 154 mln EUR.

Kernkraftwerke Lippe-Ems kwestionuje ten podatek przed Finanzgericht Hamburg (sądem finansowym w Hamburgu, Niemcy). Jej zdaniem niemiecki podatek od paliwa jądrowego jest niezgodny z prawem Unii.

Finanzgericht Hamburg (sąd finansowy w Hamburgu) postanowił zwrócić się do Trybunału z pytaniem, czy dyrektywa 2003/96 dotycząca opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej oraz dyrektywa 2008/118, a także art. 107 TFUE lub postanowienia traktatu Euratom stoją na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku od wykorzystania paliwa jądrowego do przemysłowej produkcji energii elektrycznej.

Trybunał odpowiedział, że podatek ten nie jest sprzeczny z prawem Unii. Co się tyczy w szczególności zgodności tego podatku z europejskim systemem podatku akcyzowego Trybunał stwierdził, że art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 i art. 1 ust. 1 i 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które przewiduje nałożenie podatku od wykorzystania paliw jądrowych do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej. W istocie art. 14 rzeczonyj dyrektywy wymienia w sposób wyczerpujący obowiązkowe zwolnienia, jakie mają być wprowadzone przez państwa członkowskie w ramach opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej oraz w jasny sposób określa produkty podlegające zwolnieniu.

Co się tyczy pierwszego z tych przepisów, art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96 definiuje pojęcie produktów energetycznych użyte do celów tej dyrektywy, formułując w sposób wyczerpujący wykaz produktów, które wchodzą w zakres definicji tego pojęcia poprzez odniesienie do kodów Nomenklatury scalonej. Natomiast ponieważ paliwo jądrowe nie figuruje na tej liście, nie stanowi ono produktu energetycznego do celów dyrektywy 2003/96, a zatem nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy (zwolnienie dla produktów energetycznych podlegających zharmonizowanemu podatkowi akcyzowemu i wykorzystywanym do produkcji energii elektrycznej). Omawiane zwolnienie nie może być również stosowane w drodze analogii. Ponadto ewentualna niezgodność przepisów krajowych z polityką Unii w dziedzinie emisji CO₂ nie może uzasadniać, bez radykalnej zmiany zakresu art. 2 ust. 1 i art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, wbrew wyraźnemu zamiarowi prawodawcy Unii, interpretacji tych przepisów w ten sposób, że mają one zastosowanie do produktów innych niż produkty energetyczne i energia elektryczna w rozumieniu tej dyrektywy.

Trybunał zasadniczo uznał zatem, że może więc mieć miejsce jednoczesne nałożenie podatku od zużycia energii elektrycznej i podatku obciążającego źródła produkcji tej energii, które nie są produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy 2003/96.

Co się tyczy art. 1 ust. 1 i ust. 2 dyrektywy 2008/118, podatek wprowadzony przez ustawę krajową, który nie jest nakładany bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję energii elektrycznej objętej zakresem dyrektywy 2003/96 ani innego wyrobu akcyzowego, nie może wchodzić w zakres art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118 lub jej art. 1 ust. 2, a zatem nie może stanowić ani podatku akcyzowego od energii elektrycznej, ani dodatkowego podatku pośredniego od tego produktu w rozumieniu dyrektywy.

Jest tak w wypadku podatku, który po pierwsze, jest należny, gdy kaseta paliwowa lub pręty paliwowe zostają po raz pierwszy wykorzystane w reaktorze jądrowym i zostaje zainicjowana samopodtrzymująca reakcja łańcuchowa do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej – i który jest pobierany u producenta energii elektrycznej – oraz po drugie, jest naliczany od ilości wykorzystanego paliwa jądrowego, przy czym przewidziana jest jednolita stawka dla wszystkich rodzajów tego paliwa, podczas gdy ilość energii elektrycznej wytworzonej przez reaktor elektrowni jądrowej nie jest bezpośrednio zależna od ilości wykorzystanego paliwa jądrowego, lecz może się wahać

w zależności od charakteru i właściwości wykorzystanego paliwa, a także w zależności od poziomu wydajności danego reaktora, zaś wspomniany podatek mógłby być pobierany z powodu zainicjowania samopodtrzymującej reakcji łańcuchowej, nawet bez konieczności wytworzenia, a w konsekwencji – konsumpcji – danej ilości energii elektrycznej.

Trybunał stwierdził zatem, że nie wydaje się, aby istniał bezpośredni i nierozzerwany związek pomiędzy wykorzystaniem paliwa jądrowego a konsumpcją energii elektrycznej wytworzonej przez reaktor elektrowni jądrowej.

Wyrok z dnia 20 września 2017 r. *Elecdey Carcelen i in.* (C-215/16, C-216/16, C-220/16 i C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

Odesłanie prejudycjalne – Środowisko – Energia elektryczna pochodzenia wiatrowego – Dyrektywa 2009/28/WE – Promowanie stosowania energii ze źródeł odnawialnych – Artykuł 2 akapit drugi lit. k) – System pomocy – Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi lit. e) – Opłaty administracyjne – Dyrektywa 2008/118/WE – Ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego – Artykuł 1 ust. 2 – Dodatkowe podatki pośrednie służące szczególnym celom – Dyrektywa 2003/96/WE Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuł 4 Minimalne opodatkowanie energii Opłata obciążająca turbiny wiatrowe przeznaczone do produkcji energii elektrycznej

Spółki skarżące eksploatowały na terytorium wspólnoty autonomicznej Kastylii-La Mancha (Hiszpania) turbiny wiatrowe przeznaczone do produkcji energii elektrycznej z wiatru. W latach podatkowych 2011 i 2012 uiszcili oni opłatę ustanowioną w prawie krajowym, składającą się z kwartalnej kwoty ryczałtowej, zmieniającej się w zależności od rozmiaru farmy wiatrowej i mocy turbiny wiatrowej, niezależnie od ilości wyprodukowanej przez nią energii elektrycznej.

Uznając, że opłata ta jest niezgodna z konstytucją i prawem Unii, skarżący zwrócili się do właściwych organów krajowych o korektę dokonanych z tego tytułu samonaliczeń i zwrot zapłaconych kwot.

W tym kontekście Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sąd najwyższy Kastylii-La Manchy, Hiszpania) zwrócił się do Trybunału z pytaniem o reżim prawny regulujący omawianą opłatę.

W wyroku tym Trybunał orzekł, w odniesieniu do stosowania systemu podatku akcyzowego, że art. 4 dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak będące przedmiotem postępowania głównego, które przewiduje pobór opłaty obciążającej turbiny wiatrowe przeznaczone do produkcji energii elektrycznej, ponieważ opłata ta nie opodatkowuje produktów energetycznych lub energii elektrycznej w rozumieniu art. 1 i art. 2 ust. 1 i 2 tej dyrektywy i w konsekwencji nie jest objęta zakresem zastosowania tej dyrektywy.

Brak jest bowiem jakiegokolwiek związku między z jednej strony zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia opłaty będącej przedmiotem

postępowania głównego a z drugiej strony rzeczywistą produkcją energii elektrycznej przez turbiny wiatrowe.

Ze względu na przyjętą kwalifikację art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak będące przedmiotem postępowania głównego, które przewiduje pobór opłaty obciążającej turbiny wiatrowe przeznaczone do produkcji energii elektrycznej, ponieważ opłata ta nie stanowi podatku obciążającego konsumpcję produktów energetycznych lub energii elektrycznej i w konsekwencji nie jest objęta zakresem zastosowania tej dyrektywy.

Wyrok z dnia 10 czerwca 1999 r., Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#)).

Dyrektywa 92/81/EWG – Harmonizacja struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych – Oleje mineralne dostarczane jako paliwo do celów żeglugi powietrznej innej niż prywatne loty niehandlowe. – Zwolnienie z ujednoliconego podatku akcyzowego

Szwedzkie organy podatkowe zażądały od przedsiębiorstwa lotniczego Braathens zapłaty podatku na ochronę środowiska przewidzianego w prawie krajowym w odniesieniu do krajowej komercyjnej żeglugi powietrznej, obliczonego na podstawie zużycia paliwa oraz emisji węglowodorów i tlenu azotu.

Po złożeniu skargi do organów podatkowych, która została odrzucona, Braathens odwołał się do sądu odsyłającego. Sąd ów skierował sprawę do Trybunału w celu ustalenia, po pierwsze, czy sporny podatek jest sprzeczny z art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/81, po drugie, czy przepis ten można uznać za bezpośrednio skuteczny i, po trzecie, czy możliwe jest podzielenie tego podatku na część zgodną z prawem wspólnotowym i część niezgodną z tym prawem.

Po pierwsze, Trybunał stwierdził, że art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81 stoi na przeszkodzie poborowi podatku z tytułu ochrony środowiska nakładanego na krajowy, komercyjny ruch lotniczy obliczanego na podstawie danych dotyczących zużycia paliwa oraz emisji węglowodorów i tlenu azotu podczas przeciętnego lotu danego typu samolotu.

Taki podatek krajowy, który jest nakładany na zużycie samego paliwa, gdy istnieje bezpośredni i nierozdzielny związek między zużyciem paliwa a substancjami zanieczyszczającymi emitowanymi podczas tego zużycia, jest niezgodny z systemem zharmonizowanego podatku akcyzowego wprowadzonym dyrektywami 92/12 i 92/81. Zezwolenie państwu członkowskiemu na nałożenie innego podatku pośredniego na produkty, które, jak w omawianej sprawie, powinny zostać zwolnione ze zharmonizowanego podatku akcyzowego zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/81 pozbawiłoby ten przepis wszelkiej skuteczności (effet utile).

Po drugie, Trybunał uznał, że ustanowiony w art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/81 obowiązek zwolnienia ze zharmonizowanego podatku akcyzowego olejów mineralnych

dostarczanych w celu wykorzystania jako paliwo w żegludze powietrznej innej niż prywatne loty niehandlowe jest wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy, aby jednostki mogły powoływać się na niego przed sądem krajowym w celu zakwestionowania przepisów krajowych niezgodnych z tym obowiązkiem.

Wyrok z dnia 13 lipca 2017 r., *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2003/96/WE – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Artykuł 14 ust. 1 lit. c) – Zwolnienie produktów energetycznych dostarczanych w celu wykorzystania jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych Unii i do wytwarzania energii elektrycznej na pokładzie statku – Paliwo wykorzystywane przez statek do żeglugi z miejsca budowy statku do portu w innym państwie członkowskim, w celu podjęcia tam pierwszego ładunku handlowego

Vakarų Baltijos laivų statykla, litewska spółka zajmująca się budową statków morskich (zwana dalej „spółką litewską”), zawarła umowę na budowę statku towarowego dla spółki estońskiej. Obejmowało to w szczególności zakup i bezpośrednie zatankowanie paliwa do zbiorników oraz zapłatę podatku akcyzowego związanego z tym paliwem. Po przekazaniu statku klient zorganizował przepływ statku, bez ładunku, z portu w Kłajpedzie (Litwa) do portu w Stralsund (Niemcy), gdzie podjął on swój pierwszy komercyjny ładunek w celu przetransportowania go za wynagrodzeniem do portu w Santander (Hiszpania).

Litewska spółka wystąpiła do krajowego inspektoratu podatkowego o zwrot podatku akcyzowego, który zapłaciła za dostawę paliwa na statek estońskiego klienta. Krajowy inspektorat podatkowy odmówił uwzględnienia tego wniosku z uwagi na fakt, że w chwili dostawy paliwa, o którym mowa na rzecz klienta litewska spółka nie spełniła formalnych i merytorycznych przesłanek przewidzianych w prawie krajowym i nie posiadała wymaganego zezwolenia na dostawę paliwa do statków.

Decyzja odmawiająca zwrotu została uchylona przez Mokestinį ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej). Krajowy inspektorat podatkowy wniósł skargę o stwierdzenie nieważności tej decyzji, która to skarga została uwzględniona przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie, Litwa). Spółka litewska wniosła następnie odwołanie do Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (najwyższego sądu administracyjnego Litwy), będącego sądem odsyłającym, który powziął wątpliwości co do wykładni art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 oraz możliwości odmowy zwolnienia przewidzianego w tym przepisie z przyczyn czysto formalnych.

Trybunał stwierdził przede wszystkim, że art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie ma zastosowanie do paliwa wykorzystanego do przemieszczenia statku bez ładunku z portu w jednym państwie członkowskim, w danym przypadku portu budowy tego statku, do

portu w innym państwie członkowskim, w celu dokonania załadunku towarów, które mają być następnie przewiezione do portu w trzecim państwie członkowskim.

Następnie dokonał on wykładni art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, wyłączającym zastosowanie przewidzianego w tym przepisie zwolnienia z tego powodu, że zaopatrzenie statku w produkty energetyczne nastąpiło bez spełnienia określonych w tych uregulowaniach wymogów formalnych, mimo że to zaopatrzenie jest zgodne ze wszystkimi przesłankami zastosowania określonymi w tym przepisie.

3.2. Struktura podatku akcyzowego stosowanego do produktów energetycznych

Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

Odesłanie prejudycjalne – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2003/96/WE – Zróżnicowane stawki podatku akcyzowego dla paliw silnikowych i paliw do ogrzewania – Przesłanka stosowania stawki dla paliw do ogrzewania – Złożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń, zgodnie z którymi nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych – Stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych w wypadku braku złożenia tego zestawienia – Zasada proporcjonalności

W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2009 r. polska spółka ROZ-ŚWIT przeprowadziła szereg transakcji sprzedaży paliwa w postaci lekkiego oleju opałowego. Stwierdzono, że dokonano sprawdzenia owych transakcji sprzedaży i nie ma wątpliwości, iż nabywcy potwierdzili zakup i zużycie tego paliwa do celów opałowych. Jednakże ROZ-ŚWIT nie złożył w terminie zestawienia oświadczeń nabywców przewidzianego w polskich przepisach dotyczących podatku akcyzowego.

Ponieważ przepisy te przewidują, w wypadku niedochowania obowiązku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców w terminie, zastosowanie do produktu użytego jako paliwo do ogrzewania stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych, taką właśnie stawką została opodatkowana sprzedaż dokonana przez ROZ-ŚWIT na mocy decyzji w sprawie zobowiązania podatkowego wydanej przez Naczelnika Urzędu Celnego we Wrocławiu (Polska).

ROZ-ŚWIT złożył odwołanie od tej decyzji do Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu, wskazując, że brak przedłożenia zestawień oświadczeń nabywców stanowi wyłącznie uchybienie formalne, podczas gdy nie ma wątpliwości co do rzeczywistego przeznaczenia spornego paliwa na cele opałowe.

Ponieważ odwołanie zostało oddalone, ROZ-ŚWIT wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska).

Sąd ten dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2003/96 oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których, po pierwsze, sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, a po drugie, w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy stwierdzono, że nie ma wątpliwości co do przeznaczenia tego produktu na cele opałowe.

Trybunał orzekł, że dyrektywę 2003/96, jak i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych. Sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie, do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.

W istocie po pierwsze biorąc pod uwagę zakres uznania, jakim dysponują państwa członkowskie co do środków i mechanizmów, jakie należy przyjąć w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym związanym ze sprzedażą paliw, jako że obowiązek złożenia właściwym organom zestawienia oświadczeń nabywców nie wykazuje oczywiście nieproporcjonalnego charakteru, należy uznać, że obowiązek taki stanowi właściwy środek do osiągnięcia takiego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.

Natomiast po drugie, przepis prawa krajowego, na którego podstawie, w braku złożenia zestawienia oświadczeń nabywców w terminie stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych jest automatycznie stosowana do paliw do ogrzewania, mimo że są one wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania, narusza ogólną systematykę i cel dyrektywy 2003/96, które opierają się na zasadzie, według której produkty energetyczne są opodatkowane zgodnie z ich faktycznym wykorzystaniem. Ponadto takie automatyczne stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych w wypadku niedochowania obowiązku złożenia takiego zestawienia narusza zasadę proporcjonalności. W istocie fakt zastosowania do paliw stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych ze względu na naruszenie tego obowiązku, jeżeli stwierdzono, iż nie ma wątpliwości co do przeznaczenia tych produktów do celów opałowych, wykracza poza to, co jest niezbędne w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym.

Wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Komisja/Finlandia (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywy 92/81/WE i 92/82/CEE – Stawka podatku akcyzowego od olejów mineralnych – Kontrola podatkowa – Stosowanie oleju opałowego jako paliwa

W niniejszej sprawie, która dotyczy skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Republice Finlandii, Komisja zwróciła się do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymując w mocy przepisy krajowe przewidujące możliwość stosowania oleju opałowego o niższej stawce podatku (mazut) jako paliwa do pojazdów silnikowych, Republika Finlandii uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy art. 8 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/81 oraz art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/82.

Komisja podnosi po pierwsze, że chociaż fińskie przepisy nakładają na olej opałowy używany jako paliwo stawkę podatku akcyzowego wyższą niż stawka minimalna określona w art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/82, nie można ich uznać za zgodne z tym przepisem, ponieważ nie gwarantują one w każdych okolicznościach, że olej opałowy jest rzeczywiście opodatkowany według określonej w nim stawki.

Fiński system pozwala bowiem na stosowanie jako paliwa oleju opałowego o niższej stawce podatku i opiera się na obowiązku nałożonym na właścicieli lub posiadaczy pojazdów silnikowych, aby z wyprzedzeniem oświadczać organom podatkowym zamiar rozpoczęcia używania mazutu jako paliwa za uiszczeniem dopłaty lub opłaty paliwowej, które nie są pobierane w zależności od ilości zużytego użytego mazutu, a zatem nie stanowią podatku akcyzowego.

Z drugiej strony Komisja twierdzi, że Republika Finlandii nie wdrożyła na poziomie dystrybucji i wykorzystania oleju opałowego do celów, o których mowa w art. 8 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/81, takich jak wykorzystanie w rolnictwie i leśnictwie oraz w robotach publicznych, odpowiedniej i skutecznej kontroli wymaganej przez te przepisy w celu zapewnienia, aby olej opałowy był wykorzystany wyłącznie do celów, dla których jest opodatkowany.

W wyroku tym Trybunał orzekł, że nie mogą zostać uznane za zgodne z art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/82 – który wymaga, aby olej opałowy wykorzystywany jako paliwo był opodatkowany minimalną stawką podatku akcyzowego określoną w tej dyrektywie – przepisy krajowe, które wprowadzając w tym celu dopłatę lub opłatę paliwową, podlegającą poborowi na podstawie uprzedniej deklaracji, i która nie stanowi podatku akcyzowego, przewidują możliwość wykorzystania jako paliwa oleju opałowego opodatkowanego niższą stawką.

Podczas gdy art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/82 nakłada na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia opodatkowania olejów mineralnych wykorzystywanych jako paliwo co najmniej stawką podatku akcyzowego określoną w tym przepisie, art. 8 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/81 wymienia niektóre sektory, w których wykorzystywanie olejów

mineralnych jako paliwa może korzystać ze zwolnień lub obniżonej stawki podatku akcyzowego, pod warunkiem że podlega ono kontroli podatkowej.

Państwo członkowskie uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy tych przepisów, jeżeli utrzymuje w mocy uregulowania dotyczące wykorzystania oleju opałowego ustanawiając mechanizm kontroli podatkowej, który nie pozwala na osiągnięcie celu zamierzonego w tych przepisach, ponieważ mechanizm ten nie jest w stanie skutecznie zapobiec wykorzystaniu jako paliwa olejów mineralnych przeznaczonych do innych celów i w związku z tym opodatkowanych niższą stawką, a tym samym zapewnić, aby olej opałowy wykorzystywany jako paliwo był rzeczywiście opodatkowany minimalną stawką podatku akcyzowego przewidzianą w tych przepisach.

II. Harmonizacja zasad wymagalności i płatności podatku akcyzowego

1. Wymagalność podatku akcyzowego

Wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek akcyzowy na papierosy – Dyrektywa 2008/118/WE – Powstanie obowiązku podatkowego – Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego – Znaki akcyzy – Swobodny przepływ wyrobów akcyzowych – Ograniczenie w czasie wprowadzania do obrotu i sprzedaży opakowań jednostkowych – Zasada proporcjonalności

W sprawie tej Trybunał rozpoznawał skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego zmierzającą do uznania, że obejmując opakowania jednostkowe papierosów zakazem wprowadzania do obrotu i publicznej sprzedaży po upływie trzeciego miesiąca roku następującego po roku, który jest wskazany na banderoli, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 oraz zasady proporcjonalności.

Trybunał uznał, że obejmując papierosy, które zostały już dopuszczone do konsumpcji w danym roku, zakazem wprowadzania do obrotu i publicznej sprzedaży po upływie trzeciego miesiąca roku następnego, w sytuacji, gdy nie ma miejsca podwyższenie stawki podatku akcyzowego na te wyroby wchodzące w życie w następnym roku, państwo członkowskie uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118/WE.

W istocie zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem realizowanym przez dyrektywę 2008/118, co wynika z jej motywu 31

oraz jej art. 11 i art. 39 ust. 3 akapit pierwszy. Tymczasem dopuszczanie do konsumpcji nadmiernych ilości paczek papierosów w okresie poprzedzającym koniec roku, w oczekiwaniu na przyszłą podwyżkę stawki podatku akcyzowego stanowi rodzaj nadużycia, któremu państwa członkowskie mogą przeciwdziałać przyjmując odpowiednie rozwiązania. W zakresie, w jakim art. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 odsyła do prawa krajowego mającego zastosowanie w czasie powstania obowiązku podatkowego z tytułu akcyzy w celu określenia warunków regulujących powstanie tego obowiązku oraz stawek akcyzy, uprawnienie przyznane w ten sposób państwom członkowskim w sposób konieczny zakłada możliwość przyjęcia takich środków.

Niemniej jednak, wykonując uprawnienia przekazane im przez prawo Unii, państwa członkowskie zobowiązane są przestrzegać ogólnych zasad prawa, do których zalicza się w szczególności zasadę proporcjonalności. Zasada ta nakłada na państwa członkowskie obowiązek stosowania rozwiązań, które, umożliwiając efektywne osiągnięcie realizowanego przez prawo krajowe celu, nie wykraczają poza to co konieczne i w jak najmniejszym stopniu godzą w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii. Środek, którego celem jest zapobieżenie dopuszczaniu do konsumpcji nadmiernych ilości paczek papierosów w okresie poprzedzającym koniec roku ze względu na oczekiwaną podwyżkę podatku akcyzowego, jest odpowiedni dla osiągnięcia zgodnych z prawem celów, jakimi są zwalczanie oszustw podatkowych i unikanie opodatkowania oraz ochrona zdrowia publicznego. Przyczynia się on również do zapewnienia zdrowej konkurencji. Tymczasem, w zakresie w jakim taki środek ma zastosowanie w każdym wypadku, również wtedy, gdy stawka podatku akcyzowego ulega obniżeniu lub pozostaje niezmienną, nie wydaje się on konieczny dla osiągnięcia zamierzonych celów. Zamierzone cele mogłyby być bowiem osiągnięte w sposób mniej dotkliwy, a równie skutecznie, gdyby dany środek miał zastosowanie jedynie w przypadku podwyżki stawki podatku akcyzowego na papierosy.

1.1. Wymagalność w przypadku opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych

Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

Odesłanie prejudycjalne – Podatki pośrednie – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Wymagalność podatku akcyzowego – Artykuł 7 ust. 2 – Pojęcie „opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych” – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuł 14 ust. 1 lit. a) – Wykorzystywanie produktów energetycznych do produkcji energii elektrycznej – Nabycie i odsprzedaż przez pośredniego nabywcę produktów energetycznych znajdujących się w składzie podatkowym – Bezpośrednia dostawa produktów energetycznych podmiotowi gospodarczemu w celu produkcji energii elektrycznej – Wskazanie pośredniego nabywcy jako „odbiorcy” produktów w dokumentach podatkowych – Naruszenie wymogów prawa krajowego odnoszących się do

zwolnienia z podatku akcyzowego – Odmowa zwolnienia – Dowód wykorzystywania produktów w warunkach umożliwiających zwolnienie z podatku akcyzowego – Proporcjonalność

Polihim jest uprawnionym prowadzącym skład podatkowy położony w Łukowit (Bułgaria), w którym to składzie ma on prawo produkować produkty energetyczne i składować je w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Na podstawie trójstronnej umowy zawartej między Polihimem, Petros Oyl OOD i TETS Bobov dol EAD Polihim sprzedawał ciężkie oleje opałowe spółce Petros Oyl, która odsprzedawała je TETS Bobov dol, zwolnionemu od akcyzy konsumentowi końcowemu w rozumieniu ustawodawstwa bułgarskiego. Te ciężkie oleje opałowe były bezpośrednio dostarczane przez Polihim z jego składu podatkowego spółce TETS Bobov dol. Spółka ta wykorzystywała ciężkie oleje opałowe do produkcji energii elektrycznej w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

Przy okazji kontroli podatkowej, której został poddany Polihim, bułgarskie organy celne stwierdziły, że spółka ta oświadczyła, iż dokonała na rzecz spółki Petros Oyl ośmiu dopuszczeń do konsumpcji ciężkich olejów opałowych objętych kodem CN 2710 19 64, lecz wskazała, że nie jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego w tym zakresie, ponieważ wyroby te były przeznaczone do produkcji energii elektrycznej w rozumieniu bułgarskiej ustawy o podatku akcyzowym.

Uznając, że spółka Petros Oyl, która została wskazana przez Polihim jako odbiorca wyrobów będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie miała statusu zwolnionego od akcyzy konsumenta końcowego w rozumieniu ustawodawstwa krajowego oraz że z tego powodu wyprowadzenie tych wyrobów ze składu podatkowego Polihimu spowodowało powstanie po jego stronie zobowiązania do zapłaty podatku akcyzowego, bułgarskie organy celne sporządziły akt stwierdzający wykroczenie administracyjne.

Polihim przedstawił pisemne zastrzeżenia wobec powyższego aktu, twierdząc, że wspomniane wyroby, tuż po ich wyprowadzeniu z jego składu podatkowego, zostały bezpośrednio dostarczone spółce TETS Bobov dol, która produkuje energię elektryczną i której przysługuje status zwolnionego od akcyzy konsumenta końcowego.

Decyzją z dnia 27 maja 2013 r. naczelnik urzędu celnego w Swisztowie (Bułgaria) oddalił powyższe zastrzeżenia i nałożył na Polihim grzywny odpowiadające, w odniesieniu do każdego dopuszczenia do konsumpcji, podwójnej kwocie niezapłaconego podatku akcyzowego na podstawie krajowej ustawy o podatku akcyzowym. Stawką podatku akcyzowego uwzględnioną do celów obliczenia tych grzywien była stawka mająca zastosowanie do produktów energetycznych przeznaczonych do celów innych niż używanie ich w charakterze paliwa silnikowego i paliwa do ogrzewania.

Polihim odwołał się od tej decyzji do Rayonen sad w Lukovit (sądu rejonowego w Lukovit, Bułgaria), który zmienił decyzję z dnia 27 maja 2013 r., zmniejszając wysokość nałożonych grzywien.

Polihim wniósł skargę kasacyjną na ten wyrok do Administrativen sad Pleven (sądu administracyjnego w Plewen, Bułgaria), będącego sądem odsyłającym. Sąd ten przedstawia zasadniczo pytanie, z jednej strony, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż wyrobu akcyzowego w obrębie składu podatkowego bez fizycznego opuszczenia tego składu podatkowego przez dany wyrób stanowi dopuszczenie do konsumpcji tego wyrobu. Z drugiej strony sąd ten przedstawia pytanie, czy art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w związku z art. 7 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie odmowie przez władze krajowe zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych, które po tym, jak zostały sprzedane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy pośredniemu nabywcy, zostają odsprzedane przez tego nabywcę konsumentowi końcowemu, który spełnia wszystkie wymogi przewidziane w prawie krajowym konieczne do skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego tych produktów i któremu wspomniane produkty zostały bezpośrednio dostarczone ze składu podatkowego przez tego uprawnionego prowadzącego ów skład, z tego tylko względu, że pośredni nabywca, wskazany przez tego prowadzącego skład podatkowy jako odbiorca owych produktów, nie spełnia tych wymogów.

Trybunał odpowiedział, po pierwsze, że art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż wyrobu akcyzowego przechowywanego w składzie podatkowym przez uprawnionego prowadzącego taki skład pociąga za sobą dopuszczenie tego wyrobu do konsumpcji dopiero w momencie, gdy wyrób ów opuszcza fizycznie dany skład podatkowy. Z uwagi na okoliczność, że jak wskazano w motywie 9 dyrektywy 2008/118 akcyza jest podatkiem nakładanym na konsumpcję, a nie na sprzedaż, moment powstania obowiązku podatkowego powinien mieścić się jak najbliżej konsumenta.

W tym względzie art. 7 ust. 1 definiuje moment powstania obowiązku podatkowego jako moment dopuszczenia do konsumpcji wyrobu akcyzowego. Ponadto z art. 7 ust. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy wynika, że przez „dopuszczenie do konsumpcji” należy rozumieć między innymi opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami. Zatem opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych oznacza fizyczne opuszczenie przez te wyroby składu podatkowego, a nie ich sprzedaż.

Taka wykładnia odpowiada celom przyświecającym tej dyrektywie. Z uwagi na okoliczność, że akcyza jest podatkiem nakładanym na konsumpcję, a nie na sprzedaż, moment powstania obowiązku podatkowego powinien mieścić się jak najbliżej konsumenta. Wobec powyższego, dopóki dane produkty znajdują się w składzie podatkowym uprawnionego prowadzącego taki skład, dopóty nie można mówić o konsumpcji, nawet gdyby produkty te zostały sprzedane przez tego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy.

Ponadto odniesienie, w szczególności, do niezgodnego z przepisami opuszczenia wyrobu akcyzowego procedury zawieszenia poboru akcyzy, nie może być rozumiane inaczej niż oznaczające fizyczne usunięcie wyrobu spod takiej procedury.

Wreszcie w zakresie w jakim wyroby akcyzowe objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy są przechowywane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w jego składzie, podatek akcyzowy nie jest wymagalny tak długo jak dane wyroby są przechowywane przez tego uprawnionego w takim składzie.

Po drugie, Trybunał wskazał, że art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w związku z art. 7 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie odmowie przez władze krajowe zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych, które po tym, jak zostały sprzedane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy pośredniemu nabywcy, zostają odsprzedane przez tego nabywcę konsumentowi końcowemu, który spełnia wszystkie wymogi przewidziane w prawie krajowym do celów zwolnienia z akcyzy i któremu produkty te zostają bezpośrednio dostarczone ze składu podatkowego przez tego uprawnionego prowadzącego ów skład, z tego tylko względu, że pośredni nabywca, wskazany przez tego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jako ich odbiorca, nie ma statusu konsumenta końcowego uprawnionego na mocy prawa krajowego do odbierania produktów energetycznych zwolnionych z akcyzy.

W istocie, o ile uzależnienie zwolnienia z akcyzy od wskazania w dokumentach podatkowych odbiorcy spełniającego warunki przewidziane na mocy prawa krajowego do odbierania produktów energetycznych zwolnionych z akcyzy, należy postrzegać jako umożliwiające osiągnięcie celu jakim jest ułatwienie kontroli stosowania zwolnień z akcyzy, zmniejszając ryzyko wykorzystywania produktów niedających prawa do zwolnienia, taka odmowa bez sprawdzenia, czy wymogi merytoryczne konieczne do tego, by te wyroby zostały wykorzystane do celów uprawniających do zwolnienia, są spełnione w momencie opuszczenia składu podatkowego przez owe wyroby, wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień i do zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom.

Wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 76/308/EWG – Artykuły 6, 8 i art. 12 ust. 1–3 – Wzajemna pomoc przy dochodzeniu niektórych roszczeń – Podatek akcyzowy wymagalny w dwóch państwach członkowskich dla tych samych transakcji – Dyrektywa 92/12/WE – Artykuły 6 i 20 – Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów – Sfałszowanie administracyjnych dokumentów towarzyszących – Naruszenie prawa lub nieprawidłowość popełnione w trakcie przemieszczenia wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w procedurze zawieszenia podatku – Nieprawidłowe wyprowadzenie produktów z procedury zawieszenia – „Powielenie roszczenia podatkowego” dotyczącego podatku akcyzowego – Kontrola przeprowadzona przez sądy państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący – Oddalenie wniosku o udzielenie pomocy złożonego przez właściwe władze innego państwa członkowskiego – Warunki

W latach 1995 i 1996 Silcoma SpA, spółka produkująca alkohol etylowy z siedzibą we Włoszech, dokonała sprzedaży alkoholu etylowego do Grecji w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego⁵.

W 2000 r. w następstwie kontroli ustalono, że administracyjne dokumenty towarzyszące (zwane dalej „ADT”) dotyczące partii alkoholu wysłanych przez spółkę Silcompa nigdy nie dotarły do greckiego urzędu celnego dla celów sporządzenia oficjalnych dokumentów, natomiast pieczęcie urzędu celnego umieszczone na ADT były fałszywe. W związku z tym włoski organ celny (zwany dalej „agencją”) wydał trzy decyzje w sprawie zapłaty w celu odzyskania niezapłaconego podatku akcyzowego.

W 2004 r. greckie organy celne poinformowały agencję, że dostawy produktów wysyłanych przez Silcompę do greckiego przedsiębiorstwa należy uznać za niezgodne z prawem. W związku z tym wydana została decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, która obejmowała zarówno włoskie wierzytelności podatkowe, jak i dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Postępowanie wszczęte przeciwko tej decyzji zakończyło się w 2017 r. zawarciem ugody między agencją a spółką Silcompa.

W 2005 r. greckie organy celne wydały w odniesieniu do tych samych transakcji wywozu w ramach Unii dwie decyzje w sprawie zapłaty podatku akcyzowego ze względu na bezprawne dopuszczenie do konsumpcji na terytorium Grecji alkoholu etylowego wysłanego przez Silcompę. Ponadto grecki organ podatkowy zwrócił się do agencji z wnioskiem o udzielenie pomocy w zakresie windykacji wierzytelności dotyczących rozpatrywanych podatków akcyzowych. W związku z tym agencja, jako właściwy organ współpracujący, zawiadomiła Silcompę o dwóch decyzjach w sprawie zapłaty.

Odwołanie wniesione przez Silcompę w następstwie odrzucenia jej skargi na te decyzje w sprawie zapłaty zostało uwzględnione przez Commissione tributaria regionale del Lazio (komisję podatkową dla prowincji Lacjum, Włochy). Rozpatrując skargę kasacyjną wniesioną przez agencję, Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowił zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Trybunał orzekł, że w ramach skargi na środki egzekucyjne podjęte w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, właściwy organ tego państwa członkowskiego może odmówić uwzględnienia wniosku o odzyskanie podatku akcyzowego, złożonego przez właściwe organy innego państwa członkowskiego w odniesieniu do wyrobów wyprowadzonych niezgodnie z prawem z procedury zawieszenia podatku, gdy ów wniosek jest oparty na okolicznościach dotyczących tych samych transakcji wywozu, które są już przedmiotem postępowania dotyczącego

⁵ Zgodnie z tą procedurą podatek akcyzowy związany z wyrobami akcyzowymi nie jest jeszcze wymagalny, mimo że wystąpiło już zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Procedura ta dokonuje bowiem odroczenia wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności.

odzyskania podatku akcyzowego w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący⁶.

Trybunał wskazał, że niezgodne z prawem wprowadzenie do obrotu na terytorium Grecji alkoholu etylowego wysłanego przez Silcompę może stanowić z jednej strony naruszenie lub nieprawidłowość rozpatrywanych wyrobów, a z drugiej strony konsekwencję naruszenia lub nieprawidłowości, które zostały popełnione wcześniej we Włoszech. W zależności od ustalenia tej okoliczności, co należy do sądu odsyłającego, możliwe są dwie sytuacje.

W ramach pierwszej sytuacji dotyczącej przypadku wielu naruszeń lub nieprawidłowości popełnionych na terytorium kilku państw członkowskich, dwa z tych państw – lub większa ich liczba – uznają się za właściwe do poboru podatku akcyzowego. Tak więc w przypadku niezgodnego z prawem wyprowadzenia z procedury zawieszenia podatku w jednym państwie członkowskim, po którym nastąpiło faktyczne dopuszczenie do konsumpcji wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu w innym państwie członkowskim, państwo to nie może również pobrać podatku akcyzowego w odniesieniu do tych samych transakcji wywozu. Owo dopuszczenie do konsumpcji może mieć bowiem miejsce tylko jeden raz. Wynika z tego, że o ile może wystąpić kilka następujących po sobie naruszeń lub nieprawidłowości w różnych państwach członkowskich, o tyle dla celów poboru podatku akcyzowego należy brać pod uwagę tylko to naruszenie – lub nieprawidłowość – które skutkowało wyprowadzeniem wyrobów będących w trakcie przepływu z procedury zawieszenia podatku akcyzowego, pod warunkiem że takie naruszenie lub taka nieprawidłowość skutkowały dopuszczeniem wyrobów do konsumpcji⁷.

Druga sytuacja dotyczy przypadku, w którym organy państwa członkowskiego oparły się na jednym z domniemań przewidzianych dla określenia miejsca popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości⁸, a organy innego państwa członkowskiego stwierdzają, że naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie miały miejsce w tym drugim państwie członkowskim⁹. W takim przypadku te ostatnie z wskazanych organów stosują mechanizm korygujący umożliwiający temu drugiemu państwu członkowskiemu dokonanie poboru podatku akcyzowego w terminie trzech lat od daty sporządzenia ADT¹⁰. Po upływie tego terminu jedynie to państwo członkowskie, które oparło się na jednym z owych domniemań może skutecznie dokonać poboru podatku akcyzowego.

Co się tyczy zasad wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków akcyzowych, Trybunał podkreślił przede wszystkim istnienie podziału kompetencji między organami państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ wnioskujący,

⁶ Artykuł 6 ust. 2 i art. 20 dyrektywy 92/12.

⁷ Artykuły 6 i 20 dyrektywy 92/12.

⁸ Artykuł 20 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/12.

⁹ Zgodnie z art. 20 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/12 takie domniemania są przewidziane w dwóch przypadkach: pierwszy dotyczy sytuacji, w której niemożliwe jest ustalenie miejsca popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości, a drugi dotyczy sytuacji, w której wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie dotrą do miejsca przeznaczenia i nie jest możliwe określenie miejsca popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości.

¹⁰ Artykuł 18 ust. 1 i art. 19 ust. 1 dyrektywy 92/12.

stosującymi ich prawo krajowe do wierzytelności i do tytułu wykonawczego umożliwiającego egzekucję, a organami państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, stosującymi ich prawo krajowe do środków wykonawczych¹¹. Zgodnie z ową zasadą wzajemnego zaufania tytuł wykonawczy umożliwiający egzekucję jest bezpośrednio uznany i automatycznie traktowany jako dokument umożliwiający egzekucję roszczenia państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący. Wynika z tego, że organy tego ostatniego z wskazanych państw członkowskich nie mogą podważyć oceny organów wnioskującego państwa członkowskiego dotyczącej miejsca, w którym popełniono nieprawidłowość lub naruszenie, ponieważ taka ocena wchodzi w zakres jego wyłącznej kompetencji. Następnie Trybunał stwierdził, że tytuł wykonawczy umożliwiający egzekucję nie może zostać wykonany w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, jeżeli wykonanie to prowadzi do podwójnego poboru podatku akcyzowego obciążającego te same transakcje, dotyczące tych samych wyrobów. W konsekwencji konieczne jest umożliwienie właściwemu organowi tego samego państwa członkowskiego odmowy wykonania tego tytułu wykonawczego w celu uniknięcia współistnienia dwóch ostatecznych decyzji dotyczących opodatkowania tych samych wyrobów, opierających się, w przypadku jednej z nich, na niezgodnym z prawem wyprowadzeniu z procedury zawieszenia podatku, a w przypadku drugiej z nich, na ich późniejszym dopuszczeniu do konsumpcji. Wreszcie Trybunał stwierdził, że wykładni tej nie podważa jego orzecznictwo, wedle którego prawodawca Unii nie ustanowił bezwzględnej zasady zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu¹², ponieważ wpisuje się ono w szczególny kontekst faktyczny dotyczący przypadku niezgodnego z prawem wyprowadzenia z procedury zawieszenia z powodu kradzieży towarów, na których umieszczono w „państwie członkowskim wyjścia” znaki skarbowe, które mają samodzielną wartość, odróżniającą je od zwykłego dowodu zapłaty kwoty pieniężnej na rzecz organów podatkowych państwa członkowskiego, które wydało te znaki.

Wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

Wspólnotowy kodeks celny – Artykuł 202, art. 215 ust. 1 i 3, art. 217 ust. 1 oraz art. 233 akapit pierwszy lit. d) – Towary, które zostały „zajęte i równocześnie lub w późniejszym terminie orzeczono ich przepadek” – Rozporządzenie wykonawcze do kodeksu celnego – Artykuł 867a – Dyrektywa 92/12/EWG – Artykuł 5 ust. 1 i 2, art. 6, art. 7 ust. 1, art. 8 i art. 9 – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 7, art. 10 ust. 3 i art. 16 ust. 1 – Nielegalne wprowadzenie towarów – Przewóz towarów z zastosowaniem karnetu TIR – Zajęcie i zniszczenie – Ustalenie państwa członkowskiego, w którym powstał dług celny oraz obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy i VAT – Wygaśnięcie długu celnego i zobowiązania podatkowego

¹¹ Artykuł 12 ust. 1 i 3 dyrektywy 76/308.

¹² Wyrok Trybunału z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), pkt 55).

Duński sąd zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w sporze dotyczącym nałożenia cła, podatku akcyzowego i VAT na papierosy przemycane w trakcie transportu pod osłoną karnetu TIR. Papierosy zostały natychmiast zatrzymane i zniszczone. Podniesiona kwestia dotyczyła zasadniczo tego, czy dług celny i podatkowy związany z przemycanymi towarami istnieje i może zostać odzyskany, gdy towary zostały zatrzymane, zajęte lub zniszczone.

Trybunał stwierdził, że wykładni art. 5 ust. 1 akapit trzeci i art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 zmienionej dyrektywą 96/99 należy dokonywać w ten sposób, że w stosunku do towarów zajętych przez lokalne organy celne i podatkowe podczas ich wprowadzenia na obszar Unii i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczonych przez te organy, pozostających przez cały czas w ich posiadaniu, należy uznać, iż nie zostały one przywiezione do Unii, wobec czego brak jest zdarzenia podatkowego prowadzącego do powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego. Towary zajęte po ich nielegalnym wprowadzeniu na ten obszar, to jest od chwili opuszczenia przez nie terenu, na którym znajduje się pierwszy urząd celny położony wewnątrz tego obszaru, i równocześnie bądź w późniejszym terminie zniszczone przez te organy, pozostając cały czas w ich posiadaniu, nie są uważane za towary, w stosunku do których „podatek akcyzowy uznaje się za zawieszony” w rozumieniu art. 5 ust. 2 akapit pierwszy i art. 6 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy w związku z art. 84 ust. 1 lit. a) i art. 98 rozporządzenia nr 2913/92 zmienionego rozporządzeniem nr 955/1999, oraz art. 876a rozporządzenia nr 2454/93 zmienionego rozporządzeniem nr 1662/1999, z tym skutkiem, że ma miejsce zdarzenie podatkowe w zakresie podatku akcyzowego dotyczące tych towarów, a zatem podatek akcyzowy w stosunku do nich staje się wymagalny.

Ponadto Trybunał wyjaśnił, że art. 6 ust. 1 i art. 7 ust. 1 dyrektywy nr 92/12, w brzmieniu zmienionym dyrektywą nr 96/99, należy interpretować w ten sposób, że władze państwa członkowskiego, w którym towary nielegalnie wprowadzone do Unii zostały wykryte i zajęte są właściwe w zakresie odzyskania należności akcyzowych, pod warunkiem że towary te były przechowywane do celów handlowych. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanka ta została spełniona w przedstawionym mu sporze.

Wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego – Dyrektywa 2008/118/WE – Wystąpienie nieprawidłowości w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych – Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – Wyroby brakujące w momencie dostawy – Pobór podatku akcyzowego w braku dowodu zniszczenia lub utraty wyrobów

W styczniu 2011 r. BP Europa wysłała statkiem 2,4 mln litrów oleju napędowego ze składu podatkowego w Niderlandach do składu podatkowego w Niemczech. Transport odbywał się w ramach przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Po zakończeniu dostawy właściciel składu podatkowego w Niemczech

stwierdził brak 4854 litrów oleju napędowego w stosunku do pierwotnej ilości i poinformował o tym organy celne. Następnie niemieckie organy podatkowe opodatkowały brakującą ilość oleju napędowego podatkiem energetycznym. BP Europa zakwestionowała tę decyzję.

Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy, Niemcy), do którego wniesiono sprawę, zwrócił się zasadniczo do Trybunału z pytaniem jakim zasadom wymagalności powinny podlegać, na podstawie dyrektywy 2008/118, wyroby przemieszczane w procedurze zawieszenia, jeżeli przy dostawie stwierdzono brakującą część wyrobów w stosunku do ilości w miejscu wysyłki. W szczególności zwrócił się on z pytaniem, czy zgodnie z art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118 wykrycie brakujących wyrobów przy dostawie w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym kończy procedurę zawieszenia poboru akcyzy przewidzianą dla wyrobów objętych podatkiem akcyzowym. Ponadto sąd niemiecki zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy przepisy dyrektywy 2008/118 stoją na przeszkodzie krajowemu przepisowi transponującemu, który nie stanowi wyrażnie, że nieprawidłowość uregulowana w art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118 musi skutkować dopuszczeniem danych wyrobów do konsumpcji.

Trybunał orzekł, że art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że przemieszczanie wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy kończy się, w rozumieniu tego przepisu, w chwili gdy odbiorca tych wyrobów po całkowitym rozładunku środka transportu zawierającego dane wyroby stwierdza, że brakuje części tych wyrobów w stosunku do ilości, jaka miała być dostarczona.

Brzmienie art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118 dotyczy bowiem samych wyrobów, bez jakiegokolwiek odniesienia do środków, jakimi są one transportowane. Zatem to faktyczny odbiór wyrobów jako takich przez odbiorcę należy brać pod uwagę w celu określenia momentu ich dostawy, a nie tylko sam transport do odbiorcy ich zawartości, jaka by nie była.

Artykuł 20 tej dyrektywy należy do jej rozdziału IV, zatytułowanego „Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy”. Wśród przepisów tego rozdziału znajduje się art. 19 ust. 2 lit. c) omawianej dyrektywy, zgodnie z którym odbiorca ma obowiązek wyrażać zgodę na wszelkie kontrole umożliwiające właściwym organom państwa członkowskiego przeznaczenia potwierdzenie, że określone wyroby zostały faktycznie odebrane. Prawodawca Unii zamierzał zatem uczynić z tego faktycznego odbioru wyrobów czynnik determinujący warunki, na jakich przemieszczanie tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy należy oceniać przy ich dostawie. Żaden inny przepis tego rozdziału nie przemawia za odmienną interpretacją.

Co więcej, przepisy art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118, uściślając, kiedy kończy się przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, mają na celu określenie momentu, w którym uważa się, że takie wyroby zostały dopuszczone

do konsumpcji, i w konsekwencji ustalenie momentu, w którym podatek od tych wyrobów staje się wymagalny.

Ponadto, ze względu na to, iż akcyza jest podatkiem od konsumpcji, jak stanowi motyw 9 dyrektywy 2008/118, opartym na ilości wyrobów oferowanych do konsumpcji, moment wymagalności tego podatku należy określić w taki sposób, aby można było dokładnie zmierzyć ilość danych wyrobów.

Trybunał dodał, że przepisy art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 w związku z art. 10 ust. 2 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sytuacje uregulowane w tych przepisach są wyłączone z sytuacji, o której mowa w art. 7 ust. 4 tej dyrektywy, oraz że okoliczność, iż przepis krajowy transponujący art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118 nie stanowi wyrażnie, że nieprawidłowość regulowana przez ten przepis dyrektywy powinna była spowodować dopuszczenie do konsumpcji danych wyrobów, nie stoi na przeszkodzie stosowaniu tego przepisu krajowego przy stwierdzeniu braków, które bezwzględnie prowadzą do takiego dopuszczenia do konsumpcji.

Artykuł 10 ust. 2 i art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 dotyczą bowiem wypadku, w którym nieprawidłowość stwierdzona w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy doprowadziła do ich dopuszczenia do konsumpcji poprzez opuszczenie tej procedury. Zatem przepis krajowy, który transponuje art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118, co do zasady nie może przewidywać, iż uważa się, że taka nieprawidłowość wystąpiła w państwie członkowskim, w którym została wykryta, i w momencie jej wykrycia, bez uzależnienia tego domniemania od przesłanki, że owa nieprawidłowość doprowadziła do dopuszczenia do konsumpcji danych wyrobów.

Stwierdzenie braków przy dostawie wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy ukazuje sytuację koniecznie przeszłą, w której brakujące wyroby nie były tą dostawą objęte i których przemieszczenie w rezultacie nie zakończyło się zgodnie z art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Sytuacja ta stanowi zatem nieprawidłowość w rozumieniu art. 10 ust. 6 tej dyrektywy. Tego rodzaju nieprawidłowość bezwzględnie skutkuje opuszczeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, a w konsekwencji dopuszczeniem do konsumpcji takim jak przyjęte zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a) rzeczony dyrektywy.

Ponadto nieprawidłowość, jaką reguluje art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118, dotyczy sytuacji innej niż ta, o której mowa w art. 7 ust. 4 tej dyrektywy, czyli innej niż sytuacji „całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty [wyrobów akcyzowych]”. Jeśli zatem przedstawiono dowód takiego całkowitego zniszczenia lub takiej nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, w tej sytuacji nie może mieć miejsca dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 ani w konsekwencji stosowanie art. 10 ust. 2 tej dyrektywy. Zatem sytuacje objęte tymi przepisami są niewątpliwie wyłączone z sytuacji, o której mowa w art. 7 ust. 4 rzeczony dyrektywy.

Wreszcie Trybunał wyjaśnił, że art. 10 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie nie tylko wtedy, gdy całość wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie dotarła do miejsca przeznaczenia, lecz także w przypadkach, w których tylko część tych wyrobów nie dotarła do miejsca przeznaczenia.

Samo brzmienie art. 10 ust. 4 dyrektywy 2008/118 w żaden sposób nie zastrzega bowiem stosowania tego przepisu jedynie do wypadku, w którym całość wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie dotarła do miejsca przeznaczenia. Artykuł 10 ust. 4 dyrektywy 2008/118 wpisuje się w kontekst, jakim prawodawca Unii zamierzał objąć wszystkie sytuacje nieprawidłowości, a więc w tym też sytuacji dotyczące tylko części przemieszczania.

1.2. Wymagalność w przypadku nabycia wyrobów objętych podatkiem akcyzowym przez osobę prywatną

Wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r. (pełny skład Trybunału), EMU Tabac i in. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

Dyrektywa Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania – Państwo członkowskie, w którym należy jest podatek akcyzowy – Zakup za pośrednictwem agenta.

EMU Tabac, która prowadzi sprzedaż detaliczną wyrobów tytoniowych w Luksemburgu, oraz The Man in Black Ltd są spółkami zależnymi Enlightened Tobacco Company. Spółki te stworzyły i wykorzystywały system, który umożliwiał mieszkańcowi Zjednoczonego Królestwa uzyskanie „bez konieczności opuszczania wygodnego fotela” wyrobów tytoniowych, które nabył od EMU w Luksemburgu.

Dzięki temu systemowi nabywca stara się uniknąć konieczności płacenia podatku akcyzowego obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie, który jest znacznie wyższy niż podatek należny w Luksemburgu. Klienci, działający za pośrednictwem firmy The Man in Black, zamawiają jednorazowo maksymalnie 800 papierosów. Agent ten zajmuje się transportem towarów z Luksemburga do Zjednoczonego Królestwa i jest również odpowiedzialny za wypłacenie detaliście EMU Tabac i przewoźnikowi należnej im kwoty pieniężnej, od której zatrzymuje prowizję.

W 1995 r. Commissioners of Customs and Excise (brytyjski organ celny) zatrzymali w Dover pewne ilości przywożonych wyrobów tytoniowych, do czego są uprawnieni na mocy brytyjskiego ustawodawstwa w przypadku, gdy należy jest podatek akcyzowy.

W kontekście sądowego postępowania odwoławczego przeciwko brytyjskim organom celnym, obie spółki stanęły na stanowisku, że w odniesieniu do przywozu dokonanego na potrzeby osób prywatnych, które zapłaciły podatek akcyzowy w Wielkim Księstwie

Luksemburga, omawiane wyroby były zwolnione z tego podatku w Zjednoczonym Królestwie, a zatem zatrzymanie dokonane przez organy celne było niezgodne z prawem.

Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) zwrócił się do Trybunału z pytaniami dotyczącymi wykładni dyrektywy wspólnotowej dotyczącej systemu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym.

Trybunał udzielił odpowiedzi, że dyrektywę 92/12 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona poborowi podatku akcyzowego w państwie członkowskim A od towarów dopuszczonych do konsumpcji w państwie członkowskim B, gdzie towary te zostały nabyte od spółki X na użytek osób prywatnych w państwie członkowskim A za pośrednictwem spółki Y działającej jako agent w imieniu tych osób prywatnych i za wynagrodzeniem, gdy transport tych towarów z państwa członkowskiego B do państwa członkowskiego A został także zorganizowany w imieniu tych osób prywatnych przez spółkę Y oraz wykonany przez przewoźnika świadczącego swe usługi odpłatnie.

Dochodząc do tego wniosku, Trybunał podkreślił przede wszystkim rozróżnienie dokonane w dyrektywie między, z jednej strony, towarami przeznaczonymi do celów handlowych i, z drugiej strony, towarami przeznaczonymi do użytku osobistego. Zgodnie z dyrektywą, aby wykazać ściśle osobisty charakter posiadania towarów objętych podatkiem akcyzowym, o których mowa w art. 8, towary te muszą zostać nabyte przez osobę prywatną, muszą zostać nabyte na własny użytek tej osoby i muszą zostać przez nią przetransportowane. Ponadto Trybunał stwierdził, że gdy prawodawca wspólnotowy zamierzał odnieść się do interwencji agenta w kontekście dyrektywy, uczynił to w sposób wyraźny. Jednak w tym przypadku żadna z wersji językowych nie przewiduje wyraźnie takiej interwencji.

W tym względzie Trybunał uściślił, że konieczność jednolitej aktów przyjętych przez instytucje wspólnotowe wyklucza, by w razie wątpliwości brzmienie danego przepisu było rozpatrywane w sposób odrębny, lecz przeciwnie, wymaga, by był on interpretowany i stosowany w świetle jego wersji istniejących w innych językach urzędowych. Wszystkim wersjom językowym należy co do zasady przypisać tę samą wartość, która nie może się różnić w zależności od liczby ludności państw członkowskich posługujących się danym językiem.

Trybunał doszedł do wniosku, że art. 8 dyrektywy 92/12, który stanowi, że w przypadku wyrobów nabytych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku i przez nie transportowanych podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym wyroby te zostały nabyte, nie ma mieć zastosowania, gdy nabycie lub transport wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu zostały dokonane za pośrednictwem agenta. Tak więc, jeżeli towary pochodzące z jednego państwa członkowskiego są przewożone do innego państwa członkowskiego przez przedsiębiorcę działającego odpłatnie, który wcześniej pozyskał klientów w tym drugim państwie

i zorganizował przywóz tych towarów, podatek akcyzowy jest należny w tym drugim państwie członkowskim.

Wreszcie Trybunał zauważył, że dyrektywa wyraźnie przewiduje, iż w takich okolicznościach podatek akcyzowy zapłacony w państwie członkowskim, w którym towary zostały nabyte, podlega zwrotowi w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

Wyrok z dnia 23 listopada 2006 r., Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

Przepisy podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Dyrektywa 92/12/EWG – Podatek akcyzowy – Wino – Artykuły 7–10 – Określenie państwa członkowskiego, w którym podatek akcyzowy jest należny – Nabycie przez osobę prywatną dla jej własnego użytku i użytku innych osób prywatnych – Przewóz do innego państwa członkowskiego wykonywany przez przedsiębiorstwo transportowe – System stosowany w państwie członkowskim przeznaczenia

Pan Joustra co roku zamawiał wino z Francji na potrzeby własne i innych członków grupy, do której należał. Zamawiane przez pana Joustre wino zostało dopuszczone do konsumpcji we Francji, w którym to państwie członkowskim została zapłacona akcyza. Na jego wniosek wino zostało odebrane we Francji przez niderlandzkie przedsiębiorstwo transportowe, które przewiozło je do Niderlandów w celu dostarczenia do domu pana Joustry, gdzie było przechowywane przez kilka dni, zanim zostało dostarczone pozostałym członkom grupy. B.F. Joustra zapłacił cenę wina i transportu, a następnie każdy z członków grupy zwrócił mu cenę odpowiadającą dostarczonej mu ilości wina oraz część kosztów transportu obliczoną proporcjonalnie do owej ilości. Ilości wina dostarczane każdemu członkowi koła nie przekraczały maksymalnych ilości wzorcowych przewidzianych przez dyrektywę 92/12 zmienioną dyrektywą 92/108 w celu ustalenia, czy wyroby są przeznaczone dla celów handlowych, to znaczy, 90 litrów wina, w tym maksymalnie 60 litrów wina musującego. Pan Joustra nie wykonywał tych czynności w ramach działalności gospodarczej ani też w celu zarobkowym.

Niderlandzkie organy podatkowe nałożyły na to wino podatek akcyzowy w wysokości 906,20 EUR.

Pan Joustra kwestionuje, jakoby miał obowiązek zapłaty tego podatku akcyzowego. Dyrektywa 92/12 zwalnia produkty nabyte przez osoby prywatne na własny użytek i transportowane przez nie same z podatku akcyzowego w państwie członkowskim przywozu. Jego zdaniem zawarte w dyrektywie wyrażenie „przez nie transportowanych” nie sprzeciwia się temu, aby przepis ten był interpretowany w ten sposób, że opodatkowanie w państwie członkowskim przeznaczenia jest wyłączone wtedy, gdy osoba prywatna sama zakupi towary podlegające podatkowi akcyzowemu w innym państwie członkowskim i zleci ich transport osobie trzeciej na jej rachunek do państwa członkowskiego przeznaczenia.

Rozpatrujący ten spór Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) zwrócił się do Trybunału z pytaniem o wykładnię tego pojęcia.

Trybunał uznał, że dyrektywę 92/12 należy interpretować w ten sposób, że jeśli osoba prywatna niewykonująca działalności gospodarczej ani też niedziałająca w celu zarobkowym nabywa w jednym państwie członkowskim dla własnego użytku i dla użytku innych osób prywatnych wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji w tym państwie członkowskim, oraz zleca na własny rachunek ich transport do drugiego państwa członkowskiego przedsiębiorstwu transportowemu mającemu siedzibę w tym drugim państwie, zastosowanie znajduje art. 7, a nie art. 8 dyrektywy, co oznacza, że podatek akcyzowy jest również pobierany w tym państwie.

W istocie do celów stosowania dyrektywy 92/12 towary, które nie są przechowywane dla celów prywatnych, a zatem nie są objęte art. 8 dyrektywy, powinny być w sposób logiczny uznane za przechowywane dla celów handlowych i w związku z tym być objęte art. 7. Dla zastosowania art. 8 wymaga się, aby dane towary były osobiście transportowane przez osoby prywatne, które je nabyły. W takim przypadku na podstawie art. 7 ust. 6 tej dyrektywy podatek akcyzowy pobrany w pierwszym państwie członkowskim podlega zwrotowi zgodnie z jej art. 22 ust. 3 owej dyrektywy.

Wyrok z dnia 14 marca 2013 r., Komisja/Francja (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 92/12/EWG – Podatki akcyzowe – Wyroby tytoniowe nabyte w jednym państwie członkowskim i przewiezione do innego państwa członkowskiego – Wyłącznie ilościowe kryteria oceny – Artykuł 34 TFUE – Ograniczenia ilościowe w przywozie

Do Trybunału została wniesiona skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego skierowana przeciwko Francji, mająca na celu stwierdzenie, że użycie wyłącznie ilościowego kryterium w celu ustalenia, iż znajdujące się w posiadaniu osób prywatnych wyroby tytoniowe pochodzące z innego państwa członkowskiego przeznaczone są do celów handlowych, przy zastosowaniu tego kryterium w przeliczeniu na indywidualny środek transportu, nie zaś na osobę, i do wszystkich wyrobów tytoniowych ogółem (2 kg na indywidualny środek transportu), było sprzeczne z dyrektywą 92/12 i z art. 34 TFUE.

Trybunał orzekł przede wszystkim, że państwo członkowskie, które stosuje takie kryterium ogólnie w odniesieniu do wszystkich wyrobów tytoniowych, uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy dyrektywy 92/12, a w szczególności jej art. 8 i 9.

W celu ustalenia, że wyroby przechowywane są do celów handlowych, art. 9 ust. 2 dyrektywy ustanawia szereg kryteriów. W szczególności, jak wynika z samego brzmienia art. 9 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy, w celu ustalenia, że wyroby są przechowywane do celów handlowych, państwa członkowskie powinny między innymi wziąć pod uwagę szereg kryteriów, przy czym ilość posiadanych wyrobów jest tylko jednym z szeregu

wymienionych kryteriów. Ponadto w odniesieniu do tego kryterium art. 9 ust. 2 akapit drugi dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie mogą ustalić orientacyjne poziomy wyłącznie jako formę dowodu. Wynika z tego, że art. 9 ust. 2 nie zezwala na to, by państwa członkowskie ustalały, iż wyroby są przechowywane do celów handlowych, jedynie w oparciu o wyłącznie ilościowy próg dotyczący posiadanych wyrobów.

Ponadto Trybunał stwierdził, że ustalając wyraźnie minimalne poziomy dla kilku różnych kategorii wyrobów tytoniowych, dyrektywa 92/12 zezwala państwom członkowskim na ustalanie progów wagowych przechowywanych wyrobów tytoniowych, dla wszystkich wyrobów ogółem, jedynie pod warunkiem przestrzegania każdego z poziomów minimalnych.

W końcu wskazał on, że w związku z tym, iż art. 9 ust. 2 dyrektywy 92/12 ma na celu określenie warunków, w których podatek akcyzowy staje się należny od posiadacza wyrobów w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi, minimalne poziomy orientacyjne określone w art. 9 ust. 2 akapit drugi dotyczą tegoż posiadacza, a zatem stosuje się je w przeliczeniu na osobę.

Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., *Metro Cash & Carry Danmark* (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

Podatek akcyzowy – Dyrektywa 92/12/EWG – Artykuły 7–9 – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuły 32–34 – Wewnętrzny przepływ wyrobów objętych podatkiem akcyzowym – Rozporządzenie (EWG) 3649/92 – Artykuły 1 i 4 – Uproszczony dokument towarzyszący – Egzemplarz nr 1 – Działalność na zasadzie „cash & carry” – Wyroby dopuszczone do konsumpcji w jednym z państw członkowskich, przechowywane w celach handlowych w innym państwie członkowskim, oraz wyroby nabywane przez jednostki na własne potrzeby i przewożone przez te jednostki – Napoje alkoholowe – Brak obowiązku sprawdzenia przez dostawcę

Duńska spółka Metro posiada hurtownie zarezerwowane dla profesjonalistów działające w tzw. systemie „cash and carry”. W ramach tej techniki dystrybucji klienci posiadający kartę zaopatrują się w punkcie sprzedaży w towary, za które płacą gotówką i sami zajmują się ich transportem.

Główny spór dotyczył podatku akcyzowego od napojów alkoholowych, który w Szwecji jest znacznie wyższy niż w Danii. Stanowi to finansową zachętę do zakupu napojów alkoholowych objętych duńskim podatkiem akcyzowym i ich przywozu do Szwecji. Napoje alkoholowe nabywane przez osoby prywatne w Danii na własny użytek i przewożone przez te osoby nie są w Szwecji objęte podatkiem akcyzowym. Natomiast w razie nabycia w celach handlowych zastosowanie ma szwedzki podatek akcyzowy.

W następstwie korygujących decyzji podatkowych wydanych względem szwedzkich przedsiębiorców nabywających napoje w Danii, szwedzkie organy podatkowe zażądały od Metro uzyskania od szwedzkich klientów uproszczonego dokumentu towarzyszącego przewidzianego dla wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i przemieszczanych między państwami.

Skarga na tę decyzję wniesiona przez spółkę Metro została oddalona przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania). Spółka Metro wniosła następnie odwołanie od tego wyroku do Højesteret (sądu najwyższego, Dania), będącego sądem odsyłającym, który zwrócił się do Trybunału w szczególności z pytaniem, czy art. 7–9 dyrektywy 92/12 oraz art. 1 i 4 rozporządzenia nr 3649/92 należy interpretować w ten sposób, że zobowiązują one podmiot gospodarczy do sprawdzenia, czy nabywcy z innych państw członkowskich zamierzają dokonać przywozu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym do innego państwa członkowskiego, a jeżeli tak, to czy przywóz ten dokonywany jest w celach prywatnych, czy handlowych.

Trybunał udzielił odpowiedzi, że art. 7–9 dyrektywy 92/12 zmienionej dyrektywą 92/108 oraz art. 1 i 4 rozporządzenia nr 3649/92 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązują one podmiotu gospodarczego do sprawdzenia, czy nabywcy z innych państw członkowskich zamierzają dokonać przywozu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym do innego państwa członkowskiego oraz, w danym przypadku, czy przywóz ten dokonywany jest w celach prywatnych, czy handlowych.

Zgodnie bowiem z art. 1 rozporządzenia nr 3649/92, jeżeli wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim, mają być przeznaczone do użycia w innym państwie członkowskim w celach określonych w art. 7 dyrektywy 92/12, wówczas osoba odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy ma obowiązek sporządzić uproszczony dokument towarzyszący. Jednakże w powyższych przepisach brak jest wskazówek pozwalających uznać, że dostawca, o ile sam nie jest „osobą, która jest odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy” zgodnie z art. 1 rozporządzenia nr 3649/92, ma obowiązek sprawdzać zaistnienie przesłanek wystawienia przez osobę odpowiedzialną i wydania mu uproszczonego dokumentu towarzyszącego w celu zachowania go.

Ponadto zgodnie z art. 7 ust. 3 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy jest należny, w zależności od przypadku, od osoby dokonującej dostawy lub przechowującej wyroby przeznaczone do dostawy lub od osoby otrzymującej wyroby do użytku w państwie członkowskim innym niż to, w którym wyroby były już dopuszczone do konsumpcji, lub od podmiotu gospodarczego lub instytucji prawa publicznego. Z powyższego wynika, po pierwsze, że podmiot będącego sprzedawcą, który nie dokonuje dostawy sprzedanych towarów, nie można uznać za „osobę dokonującą dostawy” w rozumieniu wspomnianego art. 7 ust. 3 dyrektywy. Podmiotu takiego nie można też uznać za osobę „przechowującą wyroby przeznaczone do dostawy” w rozumieniu omawianego art. 7 ust. 3, ponieważ prowadzona przez niego działalność samoobsługowej sprzedaży hurtowej nie pozwala mu zagwarantować ani handlowego wykorzystania towarów sprzedanych klientom z innego państwa członkowskiego, ani nawet tego, że dostawa tych towarów rzeczywiście nastąpi w tym innym państwie członkowskim.

Ponadto Trybunał wskazał, że art. 32–34 dyrektywy 2008/118 zmienionej dyrektywą 92/108 nie wprowadzają istotnych zmian w stosunku do art. 7–9 dyrektywy 92/12 zmienionej dyrektywą 92/108, lecz przejmują ich treść i wyjaśniają ich brzmienie.

Wreszcie Trybunał orzekł, że art. 8 dyrektywy 92/12, zmienionej dyrektywą 92/108, należy interpretować w ten sposób, że może on obejmować zakup wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, jeżeli są one nabywane przez jednostki na ich własny użytek i transportowane przez nie, co powinny każdorazowo ustalić właściwe organy krajowe.

2. Płatność podatku akcyzowego

Wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r., Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

Przepisy podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Dyrektywa 92/12/EWG – Akcyza – Znaki skarbowe – Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 2 i 27 – Zaginięcie znaków akcyzy

Spółka Landewijck prowadzi w Luksemburgu działalność w zakresie hurtowego handlu wyrobami tytoniowymi, na którą posiada licencję uprawnionego właściciela składu. Stosując niderlandzkie prawo akcyzowe, spółka złożyła dwa wnioski o przyznanie znaków akcyzy na wyroby tytoniowe do Belastingdienst/Douane te Amsterdam (urzędu skarbowego i celnego w Amsterdamie, Niderlandy) i poleciła Securicor Omega ich dostarczenie. Podczas dostawy znaki te zaginęły.

Spółka Landewijck poinformowała inspektora skarbowego (zwanego dalej „inspektorem”), że znaki te nie dotarły do niej, że w związku z tym nie mogły zostać użyte, i że Securicor Omega uchylała się od wszelkiej odpowiedzialności za ich zaginięcie. Inspektor odrzucił wszelkie roszczenia o kompensatę lub zwrot kwoty należnej lub zapłaconej w odniesieniu do zaginionych znaków. Oddalił on również odwołanie wniesione od tej decyzji. Wreszcie, za bezzasadną uznano skargę wniesioną do Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie, Niderlandy). Sprawa wpłynęła w drodze skargi kasacyjnej do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów) będącego sądem odsyłającym.

Sąd ten zwrócił się do Trybunału z szeregiem pytań prejudycjalnych, dążąc w szczególności do ustalenia, czy państwo członkowskie może, nie naruszając przy tym dyrektywy 92/12, wykluczyć zwrot podatku akcyzowego zapłaconego przez skarżącą spółkę poprzez zakup znaków skarbowych, w sytuacji, gdy rozpatrywane znaki skarbowe zaginęły, zanim mogły zostać umieszczone na wyrobach tytoniowych przeznaczonych do konsumpcji na terytorium krajowym, chociaż nie można wykluczyć, że osoby trzecie wykorzystały je lub mogą to uczynić, umieszczając je na wyrobach tytoniowych wprowadzonych do obrotu nielegalnie.

Trybunał wyjaśnił, że ani dyrektywa 92/12, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się temu, aby państwa członkowskie, które skorzystały z uprawnienia do żądania, aby wyroby przeznaczone do dopuszczenia do konsumpcji na ich terytorium posiadały znaki skarbowe, przyjęły przepisy, które w przypadku zaginięcia znaków akcyzy przed umieszczeniem ich na wyrobach tytoniowych, jeżeli zaginięcie to nie było spowodowane

działaniem siły wyższej lub przypadkiem oraz jeżeli nie stwierdzono, że znaki te zostały zniszczone lub uszkodzone w sposób ostatecznie uniemożliwiający ich wykorzystanie, nie przewidują zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego, obciążając w ten sposób odpowiedzialnością finansową za utratę tych znaków ich nabywcę.

Ustawodawstwo krajowe, które umożliwiłoby nabywcy znaków akcyzy uzyskanie zwrotu pieniędzy, jeżeli powoływałby się on zwyczajnie na ich utratę, mogłoby bowiem sprzyjać nadużyciom i oszustwom. Zapobieganie takim nadużyciom i oszustwom stanowi dokładnie jeden z celów, jakie są realizowane przez prawodawstwo wspólnotowe. Zatem przepisy krajowe, które w przypadku zaginięcia znaków skarbowych nakładają na nabywcę tych znaków odpowiedzialność finansową za ich utratę, przyczyniają się do realizowania celu, jakim jest zapobieganie niezgodnemu z prawem wykorzystywaniu tych znaków.

Wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

Odesłanie prejudycjalne – Przepisy podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Dyrektywa 92/12/EWG – Wyroby objęte podatkiem akcyzowym – Znaki skarbowe – Nieprawidłowe wyprowadzenie wyrobów z procedury zawieszenia – Kradzież – Dopuszczenie do konsumpcji w państwie członkowskim kradzieży – Brak zwrotu kosztu znaków skarbowych innego państwa członkowskiego nałożonych już na kradzione wyroby

Spółka Tuxedo GmbH nabyła od Hauptzollamt (głównego urzędu celnego, Niemcy) (zwanego dalej „Hauptzollamt”) znaki skarbowe dla papierosów produkowanych w Irlandii przez spółkę P.J. Carroll & Co (zwaną dalej „Carroll”) i przeznaczonych na rynek niemiecki. Tuxedo przesłała te znaki skarbowe Carroll, która nałożyła je na jednostkowe opakowania papierosów. Następnie opakowania zostały wysłane do partnera handlowego mającego siedzibę w Niderlandach, w ramach wewnątrzwspólnotowej procedury zawieszenia podatku. Wszystkie papierosy zostały skradzione w porcie w Dublinie (Irlandia).

Ponieważ papierosy opuściły system zawieszenia w Irlandii, Carroll zapłaciła podatek akcyzowy irlandzkim organom celnym, zgodnie z przepisami europejskimi.

Tuxedo wystąpiła następnie do Hauptzollamt o zwrot nabytych znaków skarbowych. Wniosek ten został odrzucony, a odmowa potwierdzona przez Hauptzollamt. W związku z tym wniesiono skargę do Finanzgericht Düsseldorf (sądu finansowego w Düsseldorfie, Niemcy) będącego sądem odsyłającym.

Powstało pytanie, czy dyrektywa 92/12 stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które wykluczają zwrot kwoty zapłaconej tytułem nabycia znaków skarbowych wydanych przez to państwo członkowskie, gdy znaki skarbowe zostały nałożone na wyroby objęte podatkiem akcyzowym przed dopuszczeniem ich do konsumpcji w tymże państwie członkowskim, a wyroby te zostały skradzione w innym państwie członkowskim, co wywołało obowiązek zapłaty podatku akcyzowego w owym

innym państwie członkowskim, i gdy nie przedstawiono dowodu na to, że skradzione wyroby nie będą sprzedawane w państwie członkowskim, które wydało znaki skarbowe.

Na wstępie Trybunał podkreślił, że kradzież wyrobów tytoniowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy stanowi nieprawidłowe wyprowadzenie z procedury zawieszenia w rozumieniu art. 6 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/12, co powoduje, że podatek akcyzowy staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym owa kradzież miała miejsce, zgodnie z art. 20 ust. 1 tej dyrektywy.

Następnie Trybunał doszedł do wniosku, że dyrektywa 92/12 zmieniona rozporządzeniem 807/2003¹³ nie stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które wykluczają zwrot kwoty zapłaconej tytułem nabycia znaków skarbowych wydanych przez to państwo członkowskie, gdy znaki te zostały nałożone na wyroby objęte podatkiem akcyzowym przed dopuszczeniem ich do konsumpcji w tymże państwie członkowskim, a wyroby te zostały skradzione w innym państwie członkowskim, co wywołało obowiązek zapłaty podatku akcyzowego w owym innym państwie członkowskim, i gdy nie przedstawiono dowodu na to, że skradzione wyroby nie będą sprzedawane w państwie członkowskim, które wydało znaki skarbowe.

Zdaniem Trybunału możliwość uzyskania zwrotu kwot zapłaconych za znaki skarbowe tylko na podstawie twierdzenia, że wyroby, na które zostały one nałożone, zaginęły, mogłaby sprzyjać nadużyciom i oszustwom. W przypadku, którego dotyczą rozpatrywane przepisy, istnieje bowiem znaczne ryzyko, iż skradzione wyroby będą sprzedawane w państwie członkowskim, które wydało znaki skarbowe. Wyroby te, opatrzone znakami skarbowymi tego państwa, mogą zostać bez trudu wprowadzone na jego oficjalny rynek wyrobów tytoniowych, pozbawiając tym samym to państwo wpływów podatkowych, do których jest ono uprawnione. Nawet w sytuacji gdy podmiot gospodarczy posiadający towary nie dopuścił się żadnego oszustwa, okoliczność, że podatek akcyzowy jest płacony w innym państwie członkowskim, nie ma wpływu na owo ryzyko.

Zgodnie z brzmieniem art. 22 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12, w przypadku gdy wyroby dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim i z tego tytułu opatrzone znakami skarbowymi tego państwa członkowskiego są przeznaczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, do którego zostają wysłane, konieczne jest stwierdzenie przez organy podatkowe tego państwa zniszczenia znaków skarbowych pierwszego państwa członkowskiego. Wprowadzając ten przepis, prawodawca wspólnotowy uznał za priorytet unikanie nadużyć i oszustw, z uszczerbkiem dla zasady opodatkowania tylko w jednym państwie członkowskim. Paradoksalna byłaby sytuacja, w której zwrot kwoty z tytułu nabycia znaków skarbowych nałożonych na wyroby objęte podatkiem akcyzowym byłby dozwolony w przypadku, którego dotyczą rozpatrywane przepisy, w którym w żaden sposób nie można kontrolować przeznaczenia skradzionych

¹³ Rozporządzenie Rady (WE) nr 807/2003 z dnia 14 kwietnia 2003 r. dostosowujące do decyzji 1999/468/WE przepisy odnoszące się do komitetów wspomagających Komisję w wykonywaniu jej uprawnień wykonawczych ustanowionych w instrumentach Rady przyjętych zgodnie z procedurą konsultacji (jednomyślność) (Dz.U. 2003, L 122, s. 36).

wyrobów, gdy tymczasem art. 22 ust. 2 lit. d) dyrektywy 92/12 uzależnia zwrot podatku akcyzowego od stwierdzenia zniszczenia znaków potwierdzających jego zapłatę, w okolicznościach, w których ryzyko nadużycia lub oszustwa jest mniejsze.

Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Ogólny system podatku akcyzowego – Dyrektywa 92/12/EWG – Przewożone wyroby tytoniowe znajdujące się w procedurze zawieszenia podatku akcyzowego – Odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu – Możliwość pociągnięcia przez państwa członkowskie uprawnionego właściciela składu do solidarnej odpowiedzialności za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym na sprawców przemytu – Zasady proporcjonalności i pewności prawa

Karelia, grecka spółka prowadząca działalność w zakresie produkcji wyrobów tytoniowych, miała eksportować papierosy objęte procedurą zawieszenia podatku do Bułgarii (przed przystąpieniem tego państwa do Unii). Jednakże papierosy nigdy nie dotarły do miejsca przeznaczenia, a samo istnienie spółki nabywającej zostało zakwestionowane. Ponieważ nie przedstawiono dowodu na to, że ładunek opuścił terytorium, została zatrzymana gwarancja, którą Karelia ustanowiła na pokrycie kwoty podatku akcyzowego. Ponadto organy celne wydały decyzję nakładającą podatek w związku z przemytem i w rezultacie ustaliły dodatkowe podatki do zapłaty oraz podwyższyły podatek akcyzowy.

Karelia została uznana za solidarnie odpowiedzialną cywilnie za zapłatę tych kwot. Uważa ona jednak, że nie ma powiązania prawnego między nią a osobą odpowiedzialną za przemyt. Zgodnie z prawem greckim wszystkie osoby, co do których istnieje pewność, że uczestniczyły w naruszeniu celnym, ponoszą odpowiedzialność, a okoliczność, że osoby ponoszące odpowiedzialność cywilnoprawną nie wiedziały o zamiarze popełnienia naruszenia przez osoby będące pierwotnymi sprawcami, nie uwalnia tych pierwszych od odpowiedzialności.

Pytanie zadane przez sąd krajowy dotyczy zakresu odpowiedzialności właściciela składu przewidzianej w dyrektywie 92/12 zmienionej dyrektywą 92/108, a mianowicie, czy podmiot ten, który może ponosić odpowiedzialność z tytułu podatku akcyzowego, może również ponosić odpowiedzialność z tytułu innych konsekwencji finansowych, w szczególności kar pieniężnych nałożonych na sprawców przemytu, mimo że nie jest on właścicielem spornych towarów i nie pozostaje w stosunku umownym o charakterze pełnomocnictwa ze sprawcami naruszenia.

Trybunał orzekł po pierwsze, że z systematyki dyrektywy 92/12 zmienionej dyrektywą 92/108, a w szczególności z jej art. 13, art. 15 ust. 3 i 4, a także z jej art. 20 ust. 1 wynika, że prawodawca przyznał centralną rolę uprawnionemu właścicielowi składu w ramach procedury przepływu towarów podlegających podatkowi akcyzowemu i objętych procedurą zawieszenia.

Dyrektywa 92/12 ustanawia ciężący na uprawnionym właścicielu składu system odpowiedzialności za wszystkie ryzyka związane z przepływem towarów podlegających akcyzie i umieszczonych w takim systemie, w związku z czym ów uprawniony właściciel został wyznaczony jako podmiot odpowiedzialny za zapłatę podatków akcyzowych, w przypadku gdy nieprawidłowość lub naruszenie powodujące ich wymagalność zostały popełnione w chwili przepływu tych towarów. W ten sposób odpowiedzialność ta jest obiektywna i opiera się nie na udowodnionym lub domniemanym uchybieniu uprawnionego właściciela składu, lecz na uczestnictwie w wykonywaniu danej działalności gospodarczej.

Jednakże z art. 20 ust. 3 dyrektywy 92/12 przewidującego, że państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu rozwiązywania wszelkich naruszeń prawa lub nieprawidłowości oraz nakładania skutecznych kar, nie wynika, że państwa członkowskie mają obowiązek przewidzenia dodatkowej odpowiedzialności karnej uprawnionego właściciela składu za każdą nieprawidłowość popełnioną w trakcie dopuszczania do obrotu towarów podlegających akcyzie.

W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, przepis ten nie przewiduje ani właściwych kar, ani kategorii osób, które powinny zostać uznane za odpowiedzialne w tym zakresie.

Po drugie, system odpowiedzialności na zasadach ryzyka przewidziany przez dyrektywę 92/12 poprzestaje na przejęciu odpowiedzialności za zapłatę podatków akcyzowych. W związku z tym dyrektywa ta nie narzuca systemu odpowiedzialności solidarnej, który czyniłby uprawnionego właściciela składu odpowiedzialnym za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym orzeczoną wobec sprawców przemytu.

Następnie Trybunał wyjaśnił, że dyrektywę 92/12 zmienioną dyrektywą 92/108, w świetle ogólnych zasad prawa Unii Europejskiej, a w szczególności w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu, które pozwala na orzeczenie solidarnej odpowiedzialności za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym w przypadku naruszenia popełnionego w trakcie przepływu towarów objętych procedurą zawieszenia podatków akcyzowych, w szczególności w stosunku do właścicieli tych towarów, jeżeli właściciele ci są powiązani ze sprawcami naruszenia stosunkiem umownym czyniącym tych sprawców ich pełnomocnikami – na podstawie którego to uregulowania uprawniony właściciel składu zostaje uznany za solidarnie odpowiedzialnego, bez możliwości uwolnienia się od tej odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu na to, że nie można go w żaden sposób powiązać z działaniami sprawców naruszenia, za zapłatę wspomnianych kwot nawet wówczas, gdy zgodnie z prawem krajowym ów właściciel składu ani nie był właścicielem rzeczonych towarów w chwili popełnienia naruszenia, ani nie był związany ze sprawcami tego naruszenia stosunkiem umownym czyniącym tych sprawców jego pełnomocnikami.

W istocie, gdy zastrzona odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu, który nie zachował własności towarów stanowiących przedmiot naruszenia i nie był związany ze

sprawcami tego naruszenia za pomocą stosunku umownego czyniącego tych sprawców jego pełnomocnikami, nie została wyraźnie przewidziana ani przez dyrektywę 92/12, ani przez przepisy prawa krajowego, kary, jakie mogą zostać nałożone na takiego uprawnionego właściciela składu na podstawie wspomnianego prawa, nie wydają się wystarczająco pewne i przewidywalne dla zainteresowanych, aby można było je uznać za spełniające wymogi pewności prawa, czego weryfikacja należy jednak do sądu krajowego.

Ponadto jeżeli chodzi o środki zmierzające do zapobieżenia oszustwom podatkowym, orzeczono już w dziedzinie VAT, że rozłożenie ryzyka w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią nie jest zgodne z zasadą proporcjonalności, jeżeli system opodatkowania przerzuca całą odpowiedzialność za zapłatę na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę.

Ponadto przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności solidarnej na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom określonym w dyrektywie 92/12, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej w żaden sposób powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty wpływów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które nie ma ona żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne.

Przestrzeganie tych wymogów jest obowiązkowe w przypadku środka takiego jak przypisanie uprawnionemu właścicielowi składu odpowiedzialności za skutki finansowe przemytu.

III. Podatki pośrednie inne niż podatek akcyzowy od wyrobów objętych podatkiem akcyzowym

Wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

Skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 92/12/EWG – Szczególne opodatkowanie mocnych alkoholi

W ustawodawstwie francuskim ustanowiono opłatę od wyrobów tytoniowych i napojów alkoholowych w związku z zagrożeniem dla zdrowia wynikającym z ich nadmiernego używania, znaną jako „opłata na zabezpieczenie społeczne”. Miała ona zastosowanie

w szczególności do napojów o zawartości alkoholu powyżej 25 % obj. Wysokość specjalnej opłaty została ustalona dla napojów alkoholowych na poziomie 1 franka (około 0,15 euro) za decylitr lub ułamek decylitra. Komisja wniosła skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Republice Francuskiej, uznając, że „opłata na zabezpieczenie społeczne” w kontekście jej zakresu i podstawy opodatkowania była niezgodna ze strukturą podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych, określoną w dyrektywie 92/12.

Zdaniem Komisji, po pierwsze „opłata na ubezpieczenie społeczne” dotyczyła napojów o zawartości alkoholu powyżej 25 % obj. Tymczasem art. 20 dyrektywy 92/83 zawiera definicję „alkoholu etylowego”, która obejmuje między innymi wszystkie napoje alkoholowe objęte kodami CN 2204 (wina), 2205 (wermuty) i 2206 (pozostałe napoje fermentowane) o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22 % obj. Po drugie art. 21 dyrektywy 92/83 przyjmuje jako podstawę naliczania podatku akcyzowego od alkoholu etylowego liczbę hektolitrów czystego alkoholu, podczas gdy „opłata na zabezpieczenie społeczne” jest ustalana w odniesieniu do objętości napoju.

Trybunał orzekł, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, który ma na celu umożliwienie państwom członkowskim ustanowienia, oprócz minimalnego podatku akcyzowego określonego w dyrektywie 92/83, innych podatków pośrednich służących określonymu celowi, to znaczy celowi innemu niż budżetowy, nie wymaga od państw członkowskich przestrzegania wszystkich zasad dotyczących podatku akcyzowego lub VAT w zakresie określania podstawy opodatkowania, obliczania, wymagalności i kontroli podatku. Wystarczy bowiem, aby podatki pośrednie dążące do szczególnych celów były zgodne w tych kwestiach z ogólną systematyką jednej lub drugiej z wymienionych technik opodatkowania uregulowanych w przepisach Unii.

Wyrok z dnia 9 marca 2000 r., EKW i Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

Opodatkowanie pośrednie – Podatek lokalny od napojów – Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 92/12/EWG

Stowarzyszenie Evangelischer Krankenhausverein Wien („EKW”) prowadzi kawiarnię w szpitalu. W dniu 6 grudnia 1996 r. Abgabenbehörde Wien (wiedeński organ odpowiedzialny za pobór podatków) zażądał od wskazanego stowarzyszenia, zgodnie z wiedeńskimi przepisami podatkowymi, kwoty 309 995 szylingów austriackich (ATS) (około 22 500 EUR) z tytułu podatku od napojów za sprzedaż dokonaną w okresie od stycznia 1992 r. do października 1996 r. EKW odwołało się do sądów austriackich, kwestionując te opłaty.

Wein & Co. jest spółką trudniącą się handlem winem z siedzibą w Leonding w Górnej Austrii, od której władze miejskie zażądały, zgodnie z przepisami podatkowymi Górnej Austrii, kwoty 417 628 ATS (około 30 350 EUR) z tytułu podatku od napojów należnego za

okres od 1 grudnia 1994 r. do 31 marca 1995 r. Wein & Co. również odwołała się do sądów austriackich.

Verwaltungsgerichtshof (sąd administracyjny, Austria) zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy takie przepisy lokalne dotyczące podatku od napojów są zgodne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z szóstą dyrektywą 77/388 i dyrektywą 92/12.

Trybunał udzielił odpowiedzi, że podatek od napojów bezalkoholowych i lodów jest zgodny z szóstą dyrektywą 77/388 i dyrektywą 92/12, natomiast dyrektywa 92/12 stoi na przeszkodzie utrzymaniu austriackiego podatku od napojów alkoholowych.

Dochodząc do tego wniosku, Trybunał stwierdził, po pierwsze, że o ile art. 33 szóstej dyrektywy 77/388 stoi na przeszkodzie utrzymaniu lub wprowadzeniu opłat rejestracyjnych lub innych rodzajów podatków, ceł i opłat, które mają zasadnicze cechy VAT, o tyle nie stoi on na przeszkodzie utrzymaniu lub wprowadzeniu podatku, który nie ma tych cech. W konsekwencji wspomniany przepis nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu podatku przewidzianego w ustawodawstwie państwa członkowskiego od odpłatnej dostawy lodów, w tym przetworzonych owoców, które zawierają lub owoców, które są do nich dodane, oraz napojów, w obu przypadkach wraz z opakowaniami i dodatkami sprzedawanymi z tymi produktami. Podatek ten, który ma zastosowanie wyłącznie do ograniczonej kategorii towarów, nie stanowi bowiem podatku ogólnego, ponieważ nie ma na celu objęcia wszystkich transakcji gospodarczych w danym państwie członkowskim.

Po drugie, art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 – zgodnie z którym wyroby, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, mogą podlegać podatkowi pośrednim innym niż podatek akcyzowy, jeżeli podatki te, po pierwsze, służą jednemu lub większej liczbie szczególnych celów w rozumieniu tego przepisu i, po drugie, są zgodne z zasadami opodatkowania stosowanymi do celów podatku akcyzowego lub VAT w zakresie ustalania podstawy opodatkowania oraz obliczania, wymagalności i kontroli podatku – stoi na przeszkodzie utrzymaniu podatku, przewidzianego w ustawodawstwie państwa członkowskiego, który jest nakładany na odpłatną dostawę napojów alkoholowych i który, z jednej strony, nie służy celowi innemu niż czysto budżetowy, a z drugiej strony, nie jest zgodny ani z ogólną systematyką, ani z zasadami akcyzy od napojów alkoholowych, jako że jego kwota jest ustalana w odniesieniu do wartości wyrobu, a nie na podstawie jego masy, ilości lub zawartego w nim alkoholu, ani z zasadami mających zastosowanie do celów VAT w odniesieniu do obliczania i wymagalności podatku.

W niniejszej sprawie Trybunał uznał, że wzmocnienie autonomii gminy poprzez przyznanie jej uprawnień do pozyskiwania dochodów podatkowych stanowi cel czysto budżetowy. Nie ma też, zdaniem Trybunału, żadnego związku z infrastrukturą turystyczną lub rozwojem turystyki: podatek ten, który nakładany jest na napoje niezależnie od miejsca ich konsumpcji, pobierany jest również w miejscach nieturystycznych. Wreszcie, bezpośrednia sprzedaż wina jest zwolniona z podatku od

napojów w Austrii: w związku z tym wątpliwe jest, czy omawiany podatek ma na celu zniechęcenie do spożywania napojów alkoholowych i realizuje cel ochrony zdrowia publicznego.

Wobec braku konkretnego celu podatku od napojów alkoholowych, który ponadto nie jest zgodny z ogólną systematyką zasad dotyczących podatku akcyzowego od napojów alkoholowych, jak również zasad dotyczących VAT, został on uznany za niezgodny z prawem Unii.

Wyrok z dnia 10 marca 2005 r., Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

Podatek pośredni – Dyrektywa 92/12/EWG – Podatek lokalny od napojów alkoholowych wydawanych do bezpośredniego spożycia na miejscu

Przedsiębiorstwo Volkswirt Weinschänken GmbH prowadziło we Frankfurcie nad Menem (Niemcy) restaurację, w której sprzedawało między innymi napoje przeznaczone do bezpośredniego spożycia na miejscu. Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (zarządzenie w sprawie pobierania podatku od napojów na terytorium miasta Frankfurt nad Menem) przewidywało pobór przez miasto podatku od napojów, w związku z czym restauracja otrzymała decyzję o wymiarze podatku. Wskazana spółka zaskarżyła tę decyzję do Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (sądu administracyjnego we Frankfurcie nad Menem), który ją uchylił. Odwołanie od tego orzeczenia zostało złożone do Hessischer Verwaltungsgerichtshof (wyższego sądu administracyjnego regionu Hesji, Niemcy), będącego sądem odsyłającym.

Powstało zatem pytanie o kwalifikację czynności, której dotyczyła decyzja o wymiarze podatku, a mianowicie odpłatnego dostarczania w ramach działalności restauracyjnej napojów alkoholowych w celu ich bezpośredniego spożycia na miejscu w rozumieniu dyrektywy 92/12. Pytanie prejudycjalne dotyczyło właśnie tego, czy czynność ta odpowiada „innemu podatkowi pośredniemu od wyrobów objętych podatkiem akcyzowym” w rozumieniu art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12, czy też podatkowi od świadczenia usług odnoszących się do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w rozumieniu art. 3 ust. 3 drugiego akapitu tej dyrektywy.

W razie udzielenia twierdzącej odpowiedzi na drugi człon tej alternatywy należało ustalić, czy podatek od świadczenia usług odnoszących się do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym musi spełniać zarówno warunek braku powodowania w handlu między państwami członkowskimi formalności związanych z przekraczaniem granicy (art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12), jak i warunek realizacji „szczególnych celów” (art. 3 ust. 2 tej dyrektywy).

Trybunał wskazał, że podatek nałożony na odpłatne dostarczanie w ramach działalności restauracyjnej napojów alkoholowych do ich bezpośredniego spożycia na miejscu winien być uznany za niemający charakteru podatku obrotowego podatek od świadczenia usług

odnoszących się do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w rozumieniu art. 3 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 92/12.

Dla ustalenia, czy dany podatek dotyczy wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, czy też raczej świadczenia usług odnoszących się do takich wyrobów w rozumieniu art. 3 ust. 3 akapit drugi tej dyrektywy, należy bowiem wziąć pod uwagę przeważający element czynności, którą on obciąża. Tak więc dostawa napojów alkoholowych w ramach działalności restauracyjnej charakteryzuje się szeregiem elementów i działań; dostawa samego towaru jest jedynie ich częścią składową, a usługi mają charakter przeważający.

Ponadto Trybunał wyjaśnił, że podatek od świadczenia usług odnoszących się do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, o którym mowa w art. 3 ust. 3 akapit drugi tej dyrektywy powinien spełnić jedynie warunek zawarty w pierwszym akapicie tegoż ustępu, a mianowicie że „podatki te nie spowodują formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi”. Wskazana dyrektywa nie wymaga zatem, by owe podatki spełniały warunek wyrażony w ustępie drugim tego samego artykułu, a mianowicie by służyły one szczególnemu celowi.

Wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

Podatki pośrednie – Podatki akcyzowe – Dyrektywa 92/12/EWG – Artykuł 3 ust. 2 – Oleje mineralne – Podatek od sprzedaży detalicznej – Pojęcie „szczególnego celu” – Przekazanie kompetencji wspólnotom autonomicznym – Finansowanie – Uprzednie przypisanie – Wydatki na opiekę zdrowotną i środowisko

Hiszpania wprowadziła podatek od sprzedaży detalicznej niektórych olejów mineralnych (zwany dalej „IVMDH”). Podatek ten miał na celu sfinansowanie nowych kompetencji przekazanych hiszpańskim wspólnotom autonomicznym w dziedzinie zdrowia i, w stosownych przypadkach, wydatków na ochronę środowiska. IVMDH obowiązywał w Hiszpanii w okresie od 1 stycznia 2002 r. do 1 stycznia 2013 r., kiedy to został włączony do zharmonizowanego podatku akcyzowego od olejów mineralnych. Jako konsument końcowy, Transportes Jordi Besora SL, spółka zajmująca się transportem towarów z siedzibą na terytorium wspólnoty autonomicznej Katalonii, zapłaciła za lata podatkowe 2005–2008 kwotę 45 632,38 EUR z tytułu HMVTI. Uznając ten podatek za niezgodny z dyrektywą 92/12, spółka ta zażądała zwrotu zapłaconej kwoty.

W tym kontekście Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sąd najwyższy Katalonii, Hiszpania) zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy szczególny podatek pośredni od sprzedaży detalicznej olejów mineralnych, który nakładany jest na zużycie tych wyrobów, jest zgodny z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12.

Trybunał orzekł, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym ustanawiającym podatek od sprzedaży detalicznej olejów mineralnych, ponieważ nie można uznać, że podatek taki realizuje

szczególny cel w rozumieniu wspomnianego przepisu, w wypadku gdy ów podatek, przeznaczany na finansowanie wykonywania przez dane jednostki samorządu terytorialnego ich kompetencji w dziedzinie zdrowia i środowiska, nie ma sam w sobie na celu zapewnienia ochrony zdrowia i środowiska.

W istocie szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, jest celem innym niż cel czysto budżetowy. Ponadto orzeczono już, iż zwiększenie autonomii jednostki samorządu terytorialnego w drodze przyznania uprawnień do ściągania wpływów podatkowych stanowi cel czysto budżetowy, który nie może stanowić sam w sobie szczególnego celu w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12.

Jednakże, zważywszy, iż każdy podatek nieuchronnie realizuje cel budżetowy, sama okoliczność, że podatek zmierza do celu budżetowego, nie może – bez pozbawiania znaczenia art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 – jako taka wystarczyć do wykluczenia możliwości uznania, że podatek ten ma również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu. W tym względzie uprzednie przydzielenie wpływów z takiego podatku na finansowanie przez władze regionalne przekazanych im przez państwo kompetencji w dziedzinie zdrowia i środowiska mogłoby stanowić czynnik jaki należy wziąć pod uwagę celem stwierdzenia istnienia szczególnego celu. Niemniej jednak taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającego warunku w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków.

Aby można było uznać, że podatek realizuje szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, istotne jest by sam w sobie służył on zapewnieniu ochrony zdrowia i środowiska. Byłoby tak w szczególności gdyby wpływy z tego podatku musiały obowiązkowo być wykorzystywane do zmniejszania społecznych i środowiskowych kosztów związanych w szczególny sposób ze zużywaniem olejów mineralnych obciążonych takim podatkiem, przez co istniałby bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów i celem danego podatku.

Wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja przepisów podatkowych – Dyrektywa 92/12/EWG – Artykuł 3 ust. 2 – Dyrektywa 2003/96/WE – Artykuły 3 i 18 – Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej – Podatki akcyzowe – Istnienie innego opodatkowania pośredniego – Warunki – Uregulowanie krajowe przewidujące podatek na usługę użyteczności publicznej w zakresie energii elektrycznej – Pojęcie „szczególnego celu” – Przestrzeganie minimalnego poziomu opodatkowania

W latach 2005–2009 spółka Messer France, dawniej Praxair, uiszczala podatek na usługę użyteczności publicznej w zakresie energii elektrycznej (zwany dalej „CSPE”).

Stosowany we Francji w latach 2003–2010, CSPE był podatkiem płatnym razem z fakturą za energię elektryczną przez konsumentów końcowych i pobieranym przez dostawców energii elektrycznej. Jego kwota miała na celu wyrównanie dodatkowych kosztów, które owi dostawcy byli zobowiązani ponieść z mocy prawa. Cele owego podatku były zróżnicowane: Oscylowały one od zachęty do wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii lub wyrównania wyższych kosztów wytwarzania energii elektrycznej na terytoriach poza obszarami metropolitalnymi, a skończywszy na celach społecznych, takich ustalenie specjalnych taryf na tę energię jako na produkt pierwszej potrzeby oraz pomoc osobom znajdującym się w sytuacji kryzysowej.

Uznając, że opodatkowanie to było sprzeczne z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, ponieważ nie służyło konkretnemu celowi w rozumieniu tego przepisu, spółka zwróciła się do właściwego ministerstwa o zwrot CSPE, które w sposób dorozumiany odrzuciło wniosek. Tribunal administratif (sąd administracyjny) i cour administrative d'appel de Paris (administracyjny sąd apelacyjny w Paryżu, Francja) również oddaliły jego odwołania.

Spółka wniosła skargę kasacyjną do Conseil d'État (rady stanu, Francja) podnosząc kilka zarzutów dotyczących zgodności CSPE z prawem Unii, a w szczególności z dyrektywą 92/12. Conseil d'État skierowała do Trybunału kilka pytań dotyczących wykładni art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 oraz art. 3 i 18 dyrektywy 2003/96. W szczególności sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w pierwszej kolejności, czy art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że utrzymanie innego podatku pośredniego zakłada ustanowienie zharmonizowanego podatku akcyzowego, oraz po drugie, czy podatek, taki jak omawiany w postępowaniu głównym, może zostać uznany jako taki podatek akcyzowy, czy też jego zgodność, w odpowiednim przypadku, z dyrektywami 92/12 i 2003/96 powinna być oceniana w świetle warunków ustanowionych w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, aby mogły istnieć inne podatki pośrednie zmierzające do osiągnięcia szczególnych celów. Sąd krajowy zastanawia się ponadto, czy taki podatek można zakwalifikować jako „inny podatek pośredni” w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 i wreszcie, w jaki sposób taki podatek ma podlegać zwrotowi, jeżeli tylko niektóre cele realizowane przez sporny podatek można zakwalifikować jako szczególne w rozumieniu tego przepisu.

Trybunał udzielił po pierwsze odpowiedzi, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że ustanowienie innego podatku pośredniego ciążącego na energii elektrycznej nie jest uzależnione od wdrożenia zharmonizowanego podatku akcyzowego, oraz że ponieważ podatek taki, jak sporny w postępowaniu głównym, nie stanowi takiego podatku akcyzowego, jego zgodność z dyrektywami 92/12 i 2003/96 powinna być oceniana w świetle warunków ustanowionych w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, aby mogły istnieć inne podatki pośrednie zmierzające do osiągnięcia szczególnych celów.

Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że podatek taki, jak omawiany w postępowaniu głównym, można zaklasyfikować jako „inny podatek pośredni” z uwagi na jego cel związany z ochroną środowiska, który zmierza do

finansowania dodatkowych kosztów związanych z obowiązkiem zakupu zielonej energii, z wyłączeniem jego celów spójności terytorialnej i społecznej, takich jak geograficznie ujednolicone taryfy i obniżenie cen energii elektrycznej dla gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej oraz celów wyłącznie administracyjnych, w szczególności, finansowania kosztów związanych z funkcjonowaniem administracyjnym organów lub instytucji publicznych, takich jak médiateur national de l'énergie oraz Caisse des dépôts, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający przestrzegania przepisów podatkowych mających zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego.

W tym zakresie Trybunał przypomniął, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie lub utrzymanie innych podatków pośrednich niż podatek akcyzowy ustanowiony przez tę dyrektywę, jeżeli, po pierwsze, podatek ten ma szczególny cel, oraz po drugie, jeżeli spełnia on zasady opodatkowania mające zastosowanie na potrzeby podatku akcyzowego lub VAT przy ustalaniu podstawy opodatkowania, obliczaniu, wymagalności i kontroli podatkowej.

Wskazał on również, że przepis ten nie wymaga, aby państwa członkowskie przestrzegały wszystkich przepisów dotyczących podatków akcyzowych lub VAT w dziedzinie ustalania podstawy opodatkowania, obliczania, wymagalności i kontroli podatku. Wystarczy bowiem, aby podatki pośrednie dążące do szczególnych celów były zgodne w tych kwestiach z ogólną systematyką jednej lub drugiej z wymienionych technik opodatkowania, które są zorganizowane przez uregulowanie Unii

Ponadto, w odniesieniu do pierwszego z tych warunków, Trybunał przypomniął, w świetle swojego orzecznictwa, że szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 jest celem innym niż czysto budżetowy.

Wreszcie Trybunał stwierdził, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że odnośni podatnicy mogą dochodzić częściowego zwrotu podatku, takiego jak omawiany w postępowaniu głównym, w proporcji odpowiadającej części osiągniętych z tego podatku wpływów nie przeznaczonych na szczególne cele pod warunkiem, że ów podatek nie został przerzucony przez owych podatników na ich własnych klientów, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.



TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI
UNII EUROPEJSKIEJ

Dyrekcja Badań i Dokumentacji

Maj 2024