

Sprawa C-711/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

31 grudnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Nejvyšší správní soud (Republika Czeska)

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

16 grudnia 2020 r.

Strona skarżąca:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Strona pozwana:

Generální ředitelství cel (generalna dyrekce cel)

Przedmiot postępowania w postępowaniu przed sądem krajowym

Przedmiotem postępowania głównego jest skarga kasacyjna Generální ředitelství cel (generalnej dyrekce cel, zwanej dalej „stroną pozwaną“) od wyroku Krajský soud v Českých Budějovicích (sądu okręgowego w Czeskich Budziejowicach, zwanego dalej „sądem okręgowym“) z dnia 12. września 2018 r. (zwanego dalej „wyrokiem sądu okręgowego“), na mocy którego uchylono decyzje strony pozwanej (zwane dalej „zaskarżonymi decyzjami“), w których strona pozwana uznała, że spółka TanQuid Polska, Sp. z o. o. (zwana dalej „stroną skarżącą“) naruszyła, jako podmiot prowadzący skład podatkowy, procedurę zawieszenia podatku (zwaną dalej „przedmiotową procedurą“) i nałożyła na nią podatek akcyzowy.

Pytania prejudycjalne

1. Czy produkty objęte podatkiem akcyzowym są przemieszczane w ramach procedury zawieszenia podatku w rozumieniu art. 4 lit. c) dyrektywy Rady

92/12/EWG w sytuacji, gdy urząd celny jednego z państw członkowskich wyraził zgodę na przemieszczenie produktów w ramach procedury zawieszenia podatku ze składu podatkowego do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego z siedzibą w innym państwie członkowskim, aczkolwiek nie spełniono obiektywnie warunków przemieszczenia produktów w ramach procedury zawieszenia podatku, ponieważ w toku późniejszego postępowania wykazano, że zarejestrowany podmiot gospodarczy nie wiedział o przemieszczeniu produktów z powodu oszustwa osób trzecich?

2. Czy przedstawienie gwarancji akcyzowej w rozumieniu art. 15 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG, wydanej w celu innym niż przemieszczenie produktów w ramach procedury zawieszenia podatku między składem podatkowym a zarejestrowanym podmiotem gospodarczym mającym siedzibę w innym państwie członkowskim stoi na przeszkodzie prawidłowemu rozpoczęciu przemieszczenia w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego, jeżeli fakt przedstawienia gwarancji został wskazany w dokumentach towarzyszących przemieszczeniu produktów w ramach procedury zawieszenia podatku do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego i potwierdzony przez organ celny państwa członkowskiego?

Powołane przepisy prawa Unii

Artykuł 4 lit. c), art. 6 ust. 1 lit. a), art. 13 lit. a), art. 15 ust. 3 i 4, art. 20 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (zwanej dalej „dyrektywą”).

Mające znaczenie przepisy prawa krajowego

Zgodnie z §§ 25, 26 i 28 zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (ustawy nr 353/2003 o podatkach akcyzowych, zwanej dalej „ustawą”), wybrane produkty mogą być przemieszczane między państwami członkowskimi w ramach przedmiotowej procedury wyłącznie wraz z dokumentem towarzyszącym, przy czym naruszenie tej procedury ma miejsce między innymi w przypadku, gdy produkty te nie zostaną w wyznaczonym terminie dostarczone do uprawnionego odbiorcy.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania

- 1 Strona skarżąca jest polską spółką handlową, prowadzącą w Polsce skład podatkowy, z którego w grudniu 2009 r. i styczniu 2010 r. wysłano oleje mineralne (wybrane produkty) podlegające akcyzie, do uprawnionego odbiorcy, czeskiej spółki EKOL GAS PB, s.r.o. (zwanej dalej „EKOL GAS”).

- 2 Jak jednak wynika z postępowania dowodowego, EKOL GAS nigdy nie handlowała ze stroną skarżącą i zaprzeczyła, jakoby miała z tą ostatnią jakikolwiek kontakt. EKOL GAS, jako zarejestrowany podmiot gospodarczy, nie wiedziała więc o tym, że miały je zostać dostarczone produkty w ramach przedmiotowej procedury.
- 3 Właściwy czeski urząd celny stwierdził, że informacje zawarte w dokumentach towarzyszących z dnia 5 stycznia 2010 r. są niezgodne z prawdą i że 38 przekazanych przez polski urząd celny dokumentów towarzyszących, stanowiących podstawę wysłania olejów mineralnych ze składu podatkowego strony skarżącej, nie zostało przedłożonych czeskiemu urzędowi celnemu, co stanowi naruszenie przepisów prawa. Odciski pieczęci czeskiego urzędu celnego, którymi potwierdzono 35 dokumentów towarzyszących, zostały sfalszowane. Odciski pieczęci użytych w transporcie nie odpowiadały pieczęciom spółki EKOL GAS.
- 4 Oleje mineralne wysłane ze składu podatkowego strony skarżącej nie zostały przyjęte w wyznaczonym terminie i w określonym miejscu przez spółkę EKOL GAS jako uprawnionego odbiorcę, ale dostarczone nieznanemu osobie na terytorium Republiki Czeskiej w wyniku oszustwa osób trzecich, które podawały się za przedstawicieli EKOL GAS bez wiedzy tej ostatniej.
- 5 Według właściwego czeskiego urzędu celnego w wyniku tego, że wybrane produkty zostały dostarczone do Republiki Czeskiej i nie zostały należycie przyjęte przez uprawnionego odbiorcę, który następnie zadeklarowałby i odprowadził podatek akcyzowy, strona skarżąca naruszyła przedmiotową procedurę, w wyniku czego na mocy decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 3 marca 2016 r. nałożono na nią podatek w łącznej kwocie 10 207 850 CZK.
- 6 Strona skarżąca złożyła odwołanie od tych decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, które strona pozwana oddaliła w zaskarżonych decyzjach. Na mocy wyroku sądu okręgowego decyzje te zostały jednak uchylone, a sprawę skierowano do ponownego rozpoznania. Strona pozwana wniosła od tego wyroku skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

Wyrok sądu okręgowego

- 7 Zdaniem sądu okręgowego nie został spełniony podstawowy warunek przemieszczenia olejów mineralnych w ramach przedmiotowej procedury, zgodnie z którym przemieszczenie musi być zrealizowane między podmiotami określonymi w ustawie. W imieniu spółki EKOL GAS bez jej wiedzy występowały osoby trzecie, które same nie były uprawnionym odbiorcą, co jest tożsame z sytuacją, w której zadeklarowany w dokumentach towarzyszących odbiorca wybranych produktów nie posiada właściwego upoważnienia. Sytuacja rozpatrywana w niniejszej sprawie różni się od sytuacji, w której dochodzi do naruszenia warunków podczas formalnie i materialnie prawidłowo rozpoczętego

przemieszczenia olejów mineralnych w ramach przedmiotowej procedury (np. w postaci niedotrzymania wyznaczonego terminu przemieszczenia wybranych produktów). Dlatego sytuację rozpatrywaną w niniejszej sprawie należy uznać za dopuszczenie do swobodnego obrotu w rozumieniu ustawy.

- 8 Sąd okręgowy wskazał na podobne wnioski polskiego urzędu celnego, który w decyzji z dnia 26 października 2015 r., w odniesieniu do dostaw oleju mineralnego nałożył obowiązek zapłaty podatku akcyzowego, w miejsce strony skarżącej, na spółkę BM Reflex, Sp. z o. o. (zwaną dalej „BM Reflex”) jako właściciela przemieszczanych produktów. Zdaniem polskiego urzędu celnego nie spełniono warunków przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury, ponieważ (i) dokumenty towarzyszące nie dokumentowały rzeczywistego przebiegu transakcji, a (ii) gwarancja ubezpieczeniowa, przedstawiona przez spółkę J&S ENERGY S.A (zwaną dalej „J&S ENERGY”) jako gwarancja akcyzowa, obejmowała wyłącznie przemieszczenie między składami podatkowymi i z tego powodu dostawy nie zostały uwzględnione w gwarancji akcyzowej. Zdaniem tego urzędu płatnikiem podatku nie jest więc strona skarżąca, ale spółka BM Reflex.

Główne argumenty stron sporu

- 9 Strona skarżąca twierdzi, że nie spełniono przesłanek formalnych rozpoczęcia przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury, ponieważ nie można stwierdzić, że wybrane produkty były przeznaczone dla odbiorcy zadeklarowanego w dokumentach, które muszą być nie tylko poprawne formalnie, ale również zgodne ze stanem faktycznym. W omawianym przypadku nie miało to miejsca, ponieważ obiektywnie nie istniała druga strona, tj. uprawniony odbiorca. Jako odbiorcy występowały działające nieuczciwe osoby fizyczne, którym nie udzielono upoważnienia do odbioru wybranych produktów i które od początku całego przemieszczenia działały z zamiarem opatrzenia wskazanych dokumentów sfałszowanymi pieczęciami. Ponadto nie złożono gwarancji akcyzowej, która stanowi warunek formalny rozpoczęcia przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury. Sytuację tę należy więc postrzegać jako przemieszczenie wybranych produktów dopuszczonych do swobodnego obrotu w innym państwie członkowskim.
- 10 Strona pozwana nie zgadza się z wnioskiem, że wybrane produkty wysłano i dostarczono do Republiki Czeskiej w trybie swobodnego obrotu. Rozpoczęcie przemieszczenia wybranych produktów w ramach przedmiotowej procedury nie wymaga zgody ani zatwierdzenia ze strony uprawnionego odbiorcy. Zgoda w postaci pieczęci i podpisu osoby upoważnionej jest wymagana dopiero w celu należytego zakończenia przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury, co stanowi również przyczynę obiektywnej odpowiedzialności nadawcy wybranych produktów za naruszenie tej procedury.

- 11 Organy celne nie badają poprawności, a wyłącznie kontrolują, czy wypełniono wszystkie rubryki dokumentu towarzyszącego i czy skład podatkowy nadawcy oraz uprawniony odbiorca posiadają ważne zezwolenia. Jeżeli tak jest, a jednocześnie udzielono zabezpieczenia podatku zgodnie z ustawą, organy celne wydają zgodę na rozpoczęcie takiego przemieszczenia. W sytuacji, gdy jako odbiorcę wskazano podmiot posiadający ważne zezwolenie, przemieszczenie rozpoczyna się bez względu na to, czy nadawca wskazał ten podmiot przez pomyłkę czy umyślnie, lub też czy odbiorca jest świadomy tego przemieszczenia, czy też nie.
- 12 W przypadku wyłączenia towarów z przedmiotowej procedury zgodnie z art. 15 ust. 4 dyrektywy, nawet jeśli późniejsze potwierdzenie dokumentu stanowi oszustwo, konsekwencje stwierdzonego wyłączenia z przedmiotowej procedury ponosi wysyłający skład podatkowy, który jest zobowiązany do udzielenia przed rozpoczęciem przemieszczenia zabezpieczenia na wypadek takiej sytuacji, ponieważ przez cały czas przemieszczenia jest odpowiedzialny za dostawę wybranych produktów aż do ich należytego odbioru przez wskazanego w dokumentach towarzyszących uprawnionego odbiorcę.

Analiza przedłożonych pytań prejudycjalnych

- 13 Sąd odsyłający przypomina na płaszczyźnie ogólnej cel dyrektywy, polegający na unikaniu podwójnego opodatkowania i niezakłócaniu swobodnego przepływu w obrębie Unii i odsyła do orzecznictwa Unii, zgodnie z którym towar powinien być opodatkowany w miejscu, w którym następuje jego konsumpcja końcowa, a wymagalność podatku akcyzowego musi być taka sama we wszystkich państwach członkowskich, aby zapewnić utworzenie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹.
- 14 Jeżeli w niniejszej sprawie nie zostałyby spełnione warunki rozpoczęcia przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury, produkty z chwilą rzeczywistego wycofania ze składu zostałyby dopuszczone do konsumpcji krajowej², a więc powinny być opodatkowane w Polsce. Jeżeli warunki te nie zostałyby spełnione, rozpoczęto by procedurę przemieszczenia pomiędzy państwami członkowskimi, a uprawniony właściciel składu podlegałby opodatkowaniu w Republice Czeskiej w przypadku późniejszego stwierdzenia naruszenia tej procedury.
- 15 Ponieważ w procesie przemieszczenia wybranych produktów w ramach przedmiotowej procedury istnieje podwyższone ryzyko uchylania się od nadzoru organów skarbowych, wskazana procedura wymaga spełnienia trzech warunków:

¹ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 maja 2013 r., *Scandic Distilleries*, C-663/11, UE:C:2013:347, pkt 22 i 23; z dnia 18 grudnia 2007 r., *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, UE:C:2007:817, pkt 22.

² Zobacz art. 6 ust. 1 lit. a) w związku z art. 4 lit. c) dyrektywy.

- (i) przemieszczenie musi zostać zrealizowane między uprawnionymi podmiotami (uprawniony właściciel składu i zarejestrowany podmiot gospodarczy), (ii) produkty muszą być przemieszczane z dokumentem towarzyszącym (zob. uzasadnienie dyrektywy) i (iii) konieczne jest przedstawienie gwarancji zgodnie z art. 13 lit. a) dyrektywy.
- 16 W niniejszej sprawie uprawniony właściciel składu posiadał zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego i sam określił warunki przemieszczenia, wskazując jako odbiorcę spółkę EKOL GAS, czyli zarejestrowany podmiot gospodarczy. Zdaniem sądu odsyłającego przemieszczenie rozpoczyna uprawniony właściciel składu, ponieważ to właśnie on wypełnia część A dokumentu towarzyszącego.
- 17 Zgodnie z wyrokiem Trybunału z dnia 2 lipca 2016 r., *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, UE:C:2016:398, uprawniony właściciel składu ponosi obiektywną odpowiedzialność za wszelkie naruszenia przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury w miejscu, w którym doszło do naruszenia procedury lub nieprawidłowości. Odpowiedzialność ta ustaje dopiero w momencie udokumentowania przyjęcia dostawy produktów przez zarejestrowany podmiot gospodarczy (art. 15 ust. 4 dyrektywy). Wypełnia on następnie część C dokumentu towarzyszącego, w której wymagany jest podpis i pieczęć. Odbiorca włącza się więc w transakcję dopiero na samym końcu, co potwierdza również art. 19 ust. 2 dyrektywy. Rozpoczęcie przemieszczenia nie wymaga więc jego współdziałania.
- 18 Organy celne sprawdzają, czy przemieszczenie odbywa się między uprawnionymi podmiotami i czy przedstawiono gwarancję akcyzową, czyli badają wyłącznie spełnienie formalnych przesłanek, przenosząc na uprawnionego właściciela składu odpowiedzialność za sprawdzenie, czy zarejestrowany podmiot gospodarczy (odbiorca) rzeczywiście przyjął towar³. Następnie wydają zgodę na rozpoczęcie przemieszczenia. Przedmiotowa procedura pozwala więc na nadzór nad przywozem produktów podlegających opodatkowaniu, nie stwarza jednak barier w postaci kontroli merytorycznej dokumentów przez organy celne, co jest zgodne z celem dyrektywy.
- 19 Fakt, iż organy celne sprawdzają poprawność danych wyłącznie pod względem formalnym, wynika również z nowszego prawodawstwa unijnego⁴ i przepisów prawa polskiego⁵. Na rozpoczęcie przemieszczenia w ramach procedury

³ Trybunał orzekł, że można zasadnie wymagać od podatnika, aby zagwarantował, by transakcja, w której uczestniczy, nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., *Netto Supermarkt*, C-271/06, UE:C:2008:105, pkt 24) i zastosował ten wniosek, w odniesieniu do podatku akcyzowego i dyrektywy, również w przywołanym powyżej wyroku C-81/15.

⁴ Zobacz art. 20 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 listopada 2008 r.

⁵ Artykuły 41 i 41a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2009 nr 3 poz. 11.

zawieszenia podatku nie może mieć wpływu późniejsze ustalenie, że osoby trzecie podszywały się pod osoby reprezentujące zarejestrowany podmiot gospodarczy. Dopuszczenie do konsumpcji krajowej może więc nastąpić wyłącznie w przypadku, gdy nie zostały spełnione warunki rozpoczęcia przemieszczenia, do których nie można jednak zaliczyć zgody zarejestrowanego podmiotu gospodarczego.

- 20 W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości nie zajmowano się dotychczas w tym względzie oszustwami dotyczącymi przedmiotowej procedury. Pewne podobieństwo wykazuje sprawa rozstrzygnięta wyrokiem z dnia 12 grudnia 2002 r., *Cipriani*, C-395/00, UE:C:2002:751. W przywołanej sprawie sfalszowano pieczęci organów celnych, potwierdzające, że towar opuścił terytorium UE już na początku przemieszczenia. Jednakże w przypadku strony skarżącej sfalszowane zostały dopiero pieczęci zarejestrowanego podmiotu gospodarczego i to dopiero w momencie, w którym miało nastąpić zakończenie przemieszczenia towaru. Ponadto, w przywołanej sprawie nie istniał konkretny zarejestrowany podmiot gospodarczy ani uprawniony właściciel składu w innym państwie członkowskim, do którego miał zostać dostarczony towar. Chodziło wyłącznie o transport produktów przeznaczonych na eksport do państw poza UE przez jedno lub kilka państw członkowskich. Również sedno sporu, tj. problematyka prawa do obrony, było inne.
- 21 Kolejną kwestią rozpatrywaną przez sąd odsyłający jest charakter i cel gwarancji⁶ udzielonej w celu zabezpieczenia podatku akcyzowego. Gwarancję przedstawiła polska spółka J&S ENERGY. Z akt sprawy wynika, że gwarancję tę przedstawiono w celu zabezpieczenia przemieszczenia wybranych produktów w ramach przedmiotowej procedury ze składu podatkowego prowadzonego przez stronę skarżącą do spółki EKOL GAS. Strona skarżąca zakwestionowała jednak taki cel przedstawienia gwarancji, twierdząc, że nie przedstawiono zabezpieczenia przemieszczenia wybranych produktów w ramach przedmiotowej procedury zgodnie z art. 15 ust. 3 dyrektywy, ponieważ przedstawiona gwarancja obejmowała wyłącznie transport między składami podatkowymi, a nie również przemieszczenie do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego.
- 22 Gwarancja płatności podatku jest ważna we wszystkich państwach członkowskich Unii, przez które przemieszcza się produkty (zob. art. 15 ust. 3 dyrektywy). Dlatego, zdaniem sądu odsyłającego, organy celne innego państwa członkowskiego nie mogą badać przyczyny zabezpieczenia ani autentyczności danych zawartych w dokumentach towarzyszących.
- 23 Polskie organy celne, na podstawie danych zawartych w dokumentach towarzyszących oraz otrzymanej gwarancji w niniejszej sprawie, zezwoliły na przemieszczenie produktów w ramach przedmiotowej procedury do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego, deklarując tym samym spełnienie wszystkich wskazanych powyżej przesłanek przedmiotowej procedury. Na tym

⁶ Zobacz pkt 19 uzasadnienia przywołanej powyżej dyrektywy 2008/118.

opierało się przekonanie strony skarżącej i czeskich organów celnych, że uiszczono gwarancję i spełniono przesłanki przedmiotowej procedury. Na późniejszym etapie postępowania (po przeprowadzeniu kontroli sądowej przez polskie sądy administracyjne), polskie organy celne umorzyły jednak postępowanie skarbowe w sprawie wymiaru podatku akcyzowego, ponieważ ich zdaniem przesłanki przedmiotowej procedury nie zostały spełnione m.in. ze względu na brak przedstawienia gwarancji zabezpieczającej transport produktów do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego.

- 24 Jednakże w momencie, gdy towar znalazł się na terytorium Republiki Czeskiej, gwarancja została już wpłacona, a krajowe organy celne, zgodnie z zasadą pewności prawa i zaufania do należytego przebiegu postępowania polskich organów celnych, zakładały, że jest ona prawidłowa. Polskie organy celne stworzyły więc sytuację, której nie przewiduje dyrektywa ani ustawa. Zdaniem sądu odsyłającego zaakceptowanie takiego postępowania polskich organów celnych i obciążanie jego konsekwencjami stron postępowania głównego stanowiłoby naruszenie zasady praworządności. Brak uznania przez czeskie organy celne przemieszczenia w ramach przedmiotowej procedury za należyście rozpoczęte ze względu na nieprawidłowo wniesioną gwarancję byłby sprzeczny z celami dyrektywy i naruszałby unijne zasady lojalnej współpracy i pewności prawa.
- 25 Dlatego w przypadku obu przedstawionych pytań nie spełniono określonych w orzecznictwie Unii przesłanek zaniechania zwrócenia się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.