Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (izba prejudycjalna)

z dnia 26 listopada 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 10 ust. 2 i 4 dyrektywy 2008/118 – Nieprawidłowość, która wystąpiła w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych – Przemieszczanie wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – Wykrycie nieprawidłowości w trakcie przemieszczania – Brakująca ilość wyrobów wykryta przy rozładunku środka transportu

W sprawie T-690/24, [Kolinsen] [i]

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch, Niderlandy) postanowieniem z dnia 18 grudnia 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 grudnia 2024 r., w postępowaniu:

Inspecteur van de Douane

przeciwko

FL,

SĄD (izba prejudycjalna),

w składzie podczas narady: S. Papasavvas, prezes, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt, D. Petrlík (sprawozdawca) i W. Valasidis, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Martín y Pérez de Nanclares,

sekretarz: V. Di Bucci,

uwzględniając przekazanie Sądowi przez Trybunał w dniu 16 stycznia 2025 r. wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 50b akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,

uwzględniając dziedzinę, o której mowa w art. 50b akapit pierwszy lit. b) statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oraz niewystępowanie niezależnej kwestii dotyczącej wykładni w rozumieniu art. 50b akapit drugi tego statutu,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

* Język postępowania: niderlandzki.

[i] Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu FL – N.P.J. Ooyevaar,

– w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens i M. Jacobs, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niderlandzkiego – M.K. Bulterman i P.P. Huurnink, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu szwedzkiego – H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz i J. Olsson, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland i W. Roels, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 10 ust. 2 i 4 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Inspecteur van de Douane (inspektorem celnym, Niderlandy, zwanym dalej „inspektorem”) a FL w przedmiocie zwrotu podatku akcyzowego uiszczonego przez FL z tytułu brakującej ilości alkoholu etylowego wykrytej przy dostawie tego wyrobu do składu podatkowego znajdującego się w Niderlandach.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa 2008/118 została uchylona ze skutkiem od dnia 13 lutego 2023 r. dyrektywą Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającą ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, L 58, s. 4), która ją zastąpiła. Jednakże z uwagi na datę wystąpienia okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym przedmiotowe odesłanie prejudycjalne należy rozpatrzyć w świetle przepisów dyrektywy 2008/118.

4 Motyw 11 dyrektywy 2008/118 miał następujące brzmienie:

„W przypadku nieprawidłowości podatek akcyzowy powinien być wymagalny w państwie członkowskim, na którego terytorium wystąpiła nieprawidłowość, w wyniku której wyrób został dopuszczony do konsumpcji, lub, jeśli ustalenie miejsca wystąpienia nieprawidłowości jest niemożliwe, w państwie członkowskim, w którym została wykryta. Jeśli wyroby akcyzowe nie dotrą do miejsca przeznaczenia i nie wykryto żadnej nieprawidłowości, należy uznać, że nieprawidłowość wystąpiła w państwie członkowskim wysyłki wyrobów”.

5 Artykuł 4 dyrektywy 2008/118 stanowił, co następuje:

„Na użytek niniejszej dyrektywy oraz jej przepisów wykonawczych stosuje się następujące definicje:

[…]

7) »procedura zawieszenia poboru akcyzy« oznacza procedurę podatkową stosowaną w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurą celną, przy zawieszonym poborze akcyzy;

[…]

11) »skład podatkowy« oznacza miejsce, w którym wybory akcyzowe są produkowane, przetwarzane, przechowywane, odbierane lub wysyłane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w ramach jego działalności, z zastrzeżeniem pewnych warunków określonych przez właściwe organy państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy”.

6 Artykuł 7 dyrektywy 2008/118 przewidywał, co następuje:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;

[…]

4. Za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego.

Na użytek niniejszej dyrektywy wyroby uważa się za całkowicie zniszczone lub nieodwracalnie utracone, gdy nie mogą już zostać wykorzystane jako wyroby akcyzowe.

Całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę danych wyrobów akcyzowych wykazuje się właściwym organom państwa członkowskiego, w którym doszło do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty tych wyrobów, lub – jeżeli nie można określić miejsca, w którym doszło do utraty – państwa członkowskiego, w którym je wykryto, w sposób wymagany przez te organy.

[…]”.

7 Artykuł 10 dyrektywy 2008/118 miał następujące brzmienie:

„1. Jeżeli w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wystąpiła nieprawidłowość prowadząca do ich dopuszczenia do konsumpcji zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a), dopuszczenie do konsumpcji następuje w państwie członkowskim, w którym wystąpiła nieprawidłowość.

2. Jeżeli w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wykryto nieprawidłowość prowadzącą do ich dopuszczenia do konsumpcji zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a), i jeśli ustalenie miejsca wystąpienia nieprawidłowości jest niemożliwe, uznaje się, że wystąpiła ona w państwie członkowskim, w którym została wykryta, i w momencie jej wykrycia.

[…]

4. Jeżeli wyroby akcyzowe objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie dotarły do miejsca przeznaczenia, a w trakcie przemieszczania nie wykryto żadnej nieprawidłowości prowadzącej do dopuszczenia tych wyrobów do konsumpcji zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a), uznaje się, że nieprawidłowość wystąpiła w państwie członkowskim wysyłki i w momencie rozpoczęcia przemieszczania, chyba że w ciągu czterech miesięcy od rozpoczęcia przemieszczania zgodnie z art. 20 ust. 1, właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki otrzymają wystarczające dowody, że przemieszczanie dobiegło końca zgodnie z art. 20 ust. 2, lub potwierdzające miejsce wystąpienia nieprawidłowości.

[…]

6. Na użytek niniejszego artykułu »nieprawidłowość« oznacza sytuację, do której dochodzi w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, inną niż sytuacja, o której mowa w art. 7 ust. 4, i powodującą, że przemieszczenie lub część przemieszczenia wyrobów akcyzowych nie zakończyły się zgodnie z art. 20 ust. 2”.

8 Artykuł 17 ust. 1 dyrektywy 2008/118 stanowił, co następuje:

„Wyroby akcyzowe mogą być przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na terytorium [Unii Europejskiej], także wtedy, gdy wyroby przemieszczane są przez państwo lub terytorium trzecie:

a) ze składu podatkowego do:
   (i) innego składu podatkowego;

[…]”.

9 Artykuł 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118 przewidywał, co następuje:

„Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy kończy się, w przypadk[u], o który[m] mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (i) […], w momencie gdy odbiorca przyjął dostawę wyrobów akcyzowych […]”.

Prawo niderlandzkie

10 Artykuł 2b ust. 2 Wet op de accijns (ustawy o podatku akcyzowym) z dnia 31 października 1991 r. (Stb. 1991, nr 561), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, miał następujące brzmienie:

„Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy kończy się – w przypadkach, o których mowa w art. 2a ust. 1 lit. a), b), c) i e), art. 2a ust. 2 oraz art. 2a ust. 3 lit. a), b), c) i e) – w momencie gdy odbiorca przyjął dostawę wyrobów akcyzowych […]”.

11 Artykuł 2c ustawy o podatku akcyzowym przewidywał, co następuje:

„[…]

2. Jeżeli na terytorium Niderlandów wykryto, że w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych, o którym mowa w ust. 1, doszło do nieprawidłowości, w wyniku której wyroby te zostały dopuszczone do konsumpcji zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a), a ustalenie miejsca, w którym doszło do nieprawidłowości, jest niemożliwe, uznaje się, że doszło do niej na terytorium Niderlandów w momencie jej wykrycia.

[…]

7. Na użytek niniejszego artykułu nieprawidłowość oznacza sytuację inną niż ta, o której mowa w art. 2 ust. 5, i do której dochodzi w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, powodującą, że przemieszczenie lub część przemieszczenia wyrobów akcyzowych nie zakończyły się zgodnie z art. 2b ust. 2.

[…]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 W marcu i kwietniu 2019 r. FL dostarczył statkiem dwa ładunki – obejmujące, odpowiednio, 1 680 018 i 1 460 715 litrów alkoholu etylowego luzem – ze składu podatkowego znajdującego się w Belgii do składu podatkowego znajdującego się w Niderlandach. Transport miał miejsce w ramach przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, takiego jak przewidziane w art. 17–31 dyrektywy 2008/118.

13 Gdy wyroby te dotarły do miejsca przeznaczenia, odbiorca wykrył, że odebrane przez niego ilości alkoholu etylowego były niższe, odpowiednio, o 9239 litrów i 4732 litry od ilości wskazanych w elektronicznych dokumentach administracyjnych sporządzonych na potrzeby zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy.

14 Dwoma pismami skierowanymi do FL w lipcu 2019 r. inspektor poinformował go o spoczywającym na nim obowiązku uiszczenia w Niderlandach podatku akcyzowego w wysokości, odpowiednio, 42 405 i 5889 EUR w związku z wykrytymi brakującymi ilościami alkoholu etylowego.

15 Zgodnie z informacjami przekazanymi przez inspektora FL złożył w Niderlandach dwie deklaracje w sprawie podatku akcyzowego na kwoty 42 405 i 5889 EUR i uiścił je. Ponadto Królestwo Belgii również pobrało podatek akcyzowy w wysokości 49 997,60 EUR w związku z pierwszą z dwóch rozpatrywanych dostaw.

16 FL wniósł odwołanie do inspektora, który decyzją z dnia 30 stycznia 2020 r. oddalił je i odmówił zwrotu podatku akcyzowego uiszczonego przez FL.

17 Orzeczeniem z dnia 20 czerwca 2022 r. rechtbank Zeeland-West-Brabant (sąd okręgowy dla Zelandii i Zachodniej Brabancji, Niderlandy) uwzględnił skargi FL na decyzję inspektora i uznał, że podatek akcyzowy, który FL uiścił w Niderlandach, należy mu zwrócić.

18 Inspektor wniósł apelację do Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch, Niderlandy), który jest sądem odsyłającym.

19 Sąd odsyłający powziął wątpliwości co do tego, czy podatek akcyzowy od brakującej ilości dostarczonego alkoholu etylowego jest wymagalny w Niderlandach na podstawie art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118, czy też w Belgii na podstawie art. 10 ust. 4 tej dyrektywy. W szczególności sąd ten zastanawia się zasadniczo, czy wykrycie brakującej ilości wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, w przypadku gdy miało ono miejsce przy rozładunku środka transportu zawierającego wspomniane wyroby, należy uznać za wykrycie nieprawidłowości, do którego doszło w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych – zgodnie z art. 10 ust. 2 wspomnianej dyrektywy – czy raczej za sytuację, w której wyroby akcyzowe nie dotarły do miejsca ich przeznaczenia bez wykrycia w trakcie tego przemieszczania żadnej nieprawidłowości – w rozumieniu art. 10 ust. 4 owej dyrektywy.

20 W tych okolicznościach Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 10 ust. 2 dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że przesłanki określone w tym przepisie zostają spełnione, w przypadku gdy wyroby przemieszczane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy nie dotarły do miejsca przeznaczenia lub nie dotarły do niego w całości, a brakującej ilości (ubytku wyrobów) nie wykryto wcześniej niż przy rozładunku środka transportu, tak że wykrycie takiego ubytku stanowi nieprawidłowość, a zatem państwem właściwym do poboru podatku jest państwo członkowskie przeznaczenia? Czy też za nieprawidłowość w rozumieniu art. 10 ust. 4 dyrektywy [2008/118] należy uznać wcześniejsze niewyjaśnione zdarzenie, które doprowadziło do ubytku, wobec czego państwem właściwym do poboru podatku jest państwo członkowskie wysyłki?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do sytuacji, w której nie wszystkie wyroby akcyzowe przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy dotarły do miejsca przeznaczenia, a brakującą ilość wyrobów wykryto dopiero przy rozładunku środka transportu zawierającego wspomniane wyroby, w związku z czym – skoro wówczas uznaje się, że nieprawidłowość w rozumieniu tego przepisu wystąpiła w państwie, do którego wyroby akcyzowe miały dotrzeć – podatek akcyzowy jest wymagalny w tym właśnie państwie.

22 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 dyrektywy 2008/118 opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają wyroby, o których mowa w art. 1 tej dyrektywy, w momencie ich produkcji na terytorium Unii Europejskiej lub w momencie ich importu na to terytorium. Chociaż zdarzeniem podatkowym w zakresie akcyzy jest więc produkcja danych wyrobów na tym terytorium lub ich import na to terytorium, to zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 podatek ten staje się wymagalny dopiero w momencie dopuszczenia tych wyrobów do konsumpcji.

23 Stosownie do art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (i) dyrektywy 2008/118 wyroby akcyzowe mogą być przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na terytorium Unii w szczególności, jak w sprawie w postępowaniu głównym, ze składu podatkowego znajdującego się w jednym państwie członkowskim do składu podatkowego znajdującego się w innym państwie członkowskim. Taka procedura zawieszenia poboru akcyzy charakteryzuje się tym, że podatek akcyzowy związany z wyrobami nią objętymi nie jest jeszcze wymagalny, chociaż zaistniało już zdarzenie podatkowe. W związku z tym, jeśli chodzi o wyroby akcyzowe, procedura ta powoduje odroczenie wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W odniesieniu do wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (zwanych dalej „wyrobami akcyzowymi") art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 przewiduje, że każde opuszczenie tej procedury – niezależnie od tego, czy jest ono zgodne z przepisami, czy też niezgodne – uznaje się za dopuszczenie do konsumpcji.

25 W tym kontekście art. 10 dyrektywy 2008/118 określa zasady ustalania państwa członkowskiego, które należy uznać za to, w którym wyroby akcyzowe dopuszczono do konsumpcji w wyniku nieprawidłowości, jakie wystąpiły w trakcie ich przemieszczania.

26 Na potrzeby stosowania art. 10 dyrektywy 2008/118 jej art. 10 ust. 6 definiuje „nieprawidłowość" jako sytuację, do której dochodzi w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych, inną niż sytuacja, o której mowa w art. 7 ust. 4 wspomnianej dyrektywy, i powodującą, że przemieszczenie lub jego część nie zakończyły się zgodnie z art. 20 ust. 2 owej dyrektywy.

27 Co się tyczy tego pojęcia „nieprawidłowości", Trybunał orzekł już, że wykrycie brakującej ilości wyrobów akcyzowych przy dostawie wspomnianych wyrobów wskazuje na zaistnienie sytuacji siłą rzeczy minionej, w której brakujące wyroby nie były tą dostawą objęte, w rezultacie czego ich przemieszczanie nie zakończyło się zgodnie z art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Sytuacja ta stanowiła zatem nieprawidłowość w rozumieniu art. 10 ust. 6 tej dyrektywy. Tego rodzaju nieprawidłowość siłą rzeczy skutkowała opuszczeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, a w konsekwencji – dopuszczeniem do konsumpcji takim jak przyjęte zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 43).

28 W tym względzie należy zwrócić uwagę, że to nie wykrycie brakującej ilości wyrobów przy dostawie stanowi samo w sobie nieprawidłowość w rozumieniu art. 10 ust. 6 dyrektywy 2008/118. Sytuacją, którą w orzecznictwie przywołanym w pkt 27 powyżej zakwalifikowano jako nieprawidłowość, jest bowiem sytuacja, w której brakujące wyroby nie były objęte dostawą, w rezultacie czego ich przemieszczanie nie zakończyło się zgodnie z art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118. To zatem samo wystąpienie brakującej ilości stanowi nieprawidłowość w rozumieniu art. 10 ust. 6 tej dyrektywy.

29 Co więcej, ze względu na to, że pojęcie nieprawidłowości zdefiniowano w ten sam sposób dla całego art. 10 dyrektywy 2008/118, powinno ono mieć to samo znaczenie na potrzeby stosowania zarówno art. 10 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, jak i jej art. 10 ust. 4. Sytuacja, w której brakujące wyroby nie były objęte dostawą wyrobów akcyzowych, może zatem – jako nieprawidłowość w rozumieniu art. 10 ust. 6 dyrektywy 2008/118 – podlegać, w zależności od okoliczności, albo art. 10 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, albo jej art. 10 ust. 4.

30 W tym względzie z brzmienia art. 10 ust. 2 i 4 dyrektywy 2008/118 wynika, że art. 10 ust. 2 tej dyrektywy ma zastosowanie, gdy nieprawidłowość wykryto „w trakcie przemieszczania" wyrobów akcyzowych, zaś art. 10 ust. 4 wspomnianej dyrektywy dotyczy przypadku, w którym nieprawidłowość, mimo że wystąpiła w trakcie przemieszczania, nie została w jego trakcie wykryta (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 38, 53).

31 Trzeba zatem zbadać, czy wykrycie brakującej ilości wyrobów akcyzowych, do którego dochodzi przy rozładunku środka transportu zawierającego te wyroby, należy uznać za mające miejsce jeszcze w trakcie przemieszczania tych wyrobów w rozumieniu art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118, czy raczej za mające miejsce po zakończeniu przemieszczania.

32 W tym względzie – przede wszystkim – z art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118 wynika, że przemieszczanie wyrobów akcyzowych kończy się, w przypadku przemieszczania ze składu podatkowego do innego składu podatkowego, gdy odbiorca przyjął dostawę tych wyrobów.

33 Następnie z kontekstu, w jaki wpisuje się art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118, wynika, że prawodawca Unii zamierzał uczynić z faktycznego odbioru wyrobów akcyzowych czynnik determinujący warunki, na jakich przemieszczanie tych wyrobów należy oceniać przy ich dostawie (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 30).

34 Co więcej, gdyby przyjęcie dostawy należało uważać za dokonane już od chwili, w której środek transportu wyrobów akcyzowych dotarł do miejsca ich przeznaczenia, gdy jednak odbiorca nie mógł jeszcze zmierzyć ich faktycznie dostarczonej ilości, wymagalność podatku następowałaby z naruszeniem wymogów związanych z samym charakterem rozpatrywanego podatku, który zakłada dokładną wiedzę o ilości wyrobów dopuszczonych do konsumpcji (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 32, 33).

35 Wreszcie, należy zauważyć, że wyroby akcyzowe są co do zasady dostarczane podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy. Otóż prawodawca Unii, wymagając od takiego podmiotu prowadzącego skład podatkowy, zgodnie z art. 16 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/118, aby wprowadzał do składu podatkowego i księgował wszelkie wyroby akcyzowe zaraz po zakończeniu przemieszczania, i w ten sposób koordynując te czynności materialne i księgowe z zakończeniem przemieszczania wspomnianych wyrobów, zamierzał umieścić to zakończenie w momencie, w którym takie wyroby zostały faktycznie odebrane przez podmiot prowadzący skład podatkowy i w którym ich ilość mogła zostać dokładnie zmierzona do celów zaksięgowania w ewidencji składu (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 34).

36 W tych okolicznościach art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118 trzeba interpretować w ten sposób, że należy uznać, iż do zakończenia przemieszczania wyrobów akcyzowych dochodzi dopiero w chwili, gdy odbiorca jest w stanie mieć dokładną wiedzę o ilości faktycznie odebranych przez niego wyrobów (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 32).

37 W konsekwencji nie można przyjąć, że do zakończenia przemieszczania wyrobów akcyzowych dochodzi przed całkowitym rozładunkiem środka transportu zawierającego te wyroby, ponieważ taki rozładunek lub poprzedzająca go kontrola pozwalają odbiorcy na uzyskanie dokładnej wiedzy o ilości faktycznie odebranych przez niego wyrobów (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 33).

38 Wynika stąd, że wykrycie brakującej ilości wyrobów, do którego dochodzi przy rozładunku środka transportu zawierającego te wyroby lub pod koniec jego całkowitego rozładunku, należy uznać za mające miejsce jeszcze w trakcie przemieszczania takich wyrobów w rozumieniu art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

39 Wniosku tego nie podważa wątpliwość sądu odsyłającego, który zauważył, że nadanie art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118 takiego zakresu stwarzałoby niebezpieczeństwo pozbawienia art. 10 ust. 4 racji bytu ze względu na to, że brakującą ilość wyrobów zawsze wykrywa się najpóźniej przy rozładunku środka transportu, więc taka sytuacja byłaby zawsze objęta art. 10 ust. 2 tej dyrektywy.

40 Artykuł 10 ust. 4 dyrektywy 2008/118 ma bowiem nadal zastosowanie w szczególności wtedy, gdy ilość wyrobów akcyzowych odebrana przez odbiorcę jest niższa od ilości, jaka miała mu zostać dostarczona, lecz nieprawidłowość tę z jakiegokolwiek powodu wykryto nie w trakcie przemieszczania, lecz na etapie późniejszym. Może tak być w szczególności w przypadku, gdy odbiorca nie przeprowadził kontroli ilości wyrobów przy ich rozładunku, a brakującą ilość wyrobów wykryto dopiero po zakończeniu przemieszczania wspomnianych wyrobów, czy też gdy odbiorca z powodu błędnej kontroli ilości wyrobów przy ich rozładunku uznał, że dostarczona ilość była pełna, a do wykrycia brakującej ilości doszło dopiero w późniejszym czasie.

41 Podobnie do odmiennej wykładni nie może prowadzić motyw 11 dyrektywy 2008/118, ponieważ sprowadza się on do zsyntetyzowania treści art. 10 ust. 1, 2 i 4 tej dyrektywy i nie pozwala na odejście od zasad dotyczących ustalania państwa członkowskiego, w którym podatek akcyzowy jest wymagalny, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Trybunał w wyroku z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), w szczególności w świetle art. 20 ust. 2 wspomnianej dyrektywy.

42 Z uwagi na powyższe odpowiedź na pytanie prejudycjalne powinna brzmieć następująco: art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do sytuacji, w której nie wszystkie wyroby akcyzowe dotarły do miejsca przeznaczenia, a brakującą ilość wyrobów wykryto dopiero przy rozładunku środka transportu zawierającego wspomniane wyroby, w związku z czym – skoro wówczas uznaje się, że nieprawidłowość w rozumieniu tego przepisu wystąpiła w państwie, do którego wyroby akcyzowe miały dotrzeć – podatek akcyzowy jest wymagalny w tym właśnie państwie.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Sądowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów

SĄD (izba prejudycjalna)

orzeka, co następuje:

Artykuł 10 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG,

należy interpretować w ten sposób, że:

ma on zastosowanie do sytuacji, w której nie wszystkie wyroby akcyzowe przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy dotarły do miejsca przeznaczenia, a brakującą ilość wyrobów wykryto dopiero przy rozładunku środka transportu zawierającego wspomniane wyroby, w związku z czym – skoro wówczas uznaje się, że nieprawidłowość w rozumieniu tego przepisu wystąpiła w państwie, do którego wyroby akcyzowe miały dotrzeć – podatek akcyzowy jest wymagalny w tym właśnie państwie.

Papasavvas Sampol Pucurull Steinfatt

Petrlík Valasidis

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 26 listopada 2025 r.

Podpisy