Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 czerwca 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 33 ust. 3 – Wyroby „dopuszczone do konsumpcji" w jednym państwie członkowskim i przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim – Osoba zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny w odniesieniu do tych wyrobów – Osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy w innym państwie członkowskim – Przewoźnik wyrobów

W sprawie C-279/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny dla Anglii i Walii (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 19 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 kwietnia 2019 r., w postępowaniu:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

WR,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, N. Piçarra (sprawozdawca), D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu WR – S. Panesar, solicitor, oraz D. Bedenham, barrister,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – S. Brandon, w charakterze pełnomocnika, a także J. Simor, QC, oraz E. Mitrophanous, barrister,

* Język postępowania: angielski.

– w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, wspierana przez A. Collabolletta, avvocato dello Stato,

– w imieniu rządu niderlandzkiego – M.K. Bulterman, J. Langer i J. Hoogveld, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo R. Lyal i C. Perrin, a następnie C. Perrin, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 stycznia 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 33 ust. 3 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 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) a WR w przedmiocie zgodności z prawem skierowanej do WR decyzji w sprawie poboru podatku akcyzowego, który stał się wymagalny w odniesieniu do wyrobów przewożonych przez niego do Zjednoczonego Królestwa bez ważnego dokumentu administracyjnego potwierdzającego, że przemieszczenie to miało miejsce w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 2 i 8 dyrektywy 2008/118 stanowią:

„(2) W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego warunki poboru podatku akcyzowego od wyrobów objętych dyrektywą [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)], zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«, muszą pozostać zharmonizowane.

[…]

(8) W związku z tym, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich, należy doprecyzować na poziomie [Unii], kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji i kto jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego".

4 Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów […]:

[…]

b) alkohol i napoje alkoholowe objęte [dyrektywą] [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)] i [dyrektywą 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)]".

5 Artykuł 4 omawianej dyrektywy przewiduje:

„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 Rozdział II tej dyrektywy, zatytułowany „Obowiązek podatkowy, zwrot, zwolnienie", zawiera sekcję 1, zatytułowaną „Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego", której art. 7 stanowi:

„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;

b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa [Unii] i ustawodawstwa krajowego;

[…]".

7 Zgodnie z art. 8 dyrektywy 2008/118:

„1. Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest:

a) w odniesieniu do opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. a):

[…]

ii) w przypadku niezgodnego z przepisami przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z art. 10 ust. 1, 2 i 4: uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany wysyłający lub każda inna osoba, która udzieliła gwarancji zgodnie z art. 18 ust. 1 i 2, oraz każda osoba, która uczestniczyła w niezgodnym z przepisami opuszczeniu i która wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowym charakterze tego opuszczenia;

b) w odniesieniu do przechowywania wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. b): każda osoba przechowująca wyroby akcyzowe oraz każda inna osoba uczestnicząca w ich przechowywaniu;

[…]

2. Jeżeli w odniesieniu do tego samego długu akcyzowego występuje kilku dłużników, są oni solidarnie zobowiązani do zapłaty tego długu".

8 Rozdział IV tej dyrektywy, zatytułowany „Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy", zawiera sekcję 1, zatytułowaną „Przepisy ogólne", której art. 17 stanowi w ust. 1:

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

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

[…]".

9 Rozdział ten zawiera sekcję 2, zatytułowaną „Zasady przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy", której art. 21 przewiduje:

„1. Przemieszczanie wyrobów akcyzowych jest uznawane za przemieszczanie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy tylko wówczas, gdy dokonywane jest na podstawie elektronicznego dokumentu administracyjnego stosowanego zgodnie z ust. 2 i 3.

2. Na użytek ust. 1 niniejszego artykułu wysyłający przedstawia właściwym organom państwa członkowskiego wysyłki projekt elektronicznego dokumentu administracyjnego, korzystając z systemu komputerowego, o którym mowa w art. 1 decyzji nr 1152/2003/WE [Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 czerwca 2003 r. w sprawie komputeryzacji przepływu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i nadzoru nad nimi (Dz.U. 2003, L 162, s. 5)] […].

3. Właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki przeprowadzają elektroniczną weryfikację danych zawartych w projekcie elektronicznego dokumentu administracyjnego.

Jeśli dane te są nieprawidłowe wysyłający jest o tym bezzwłocznie informowany.

Jeśli dane te są prawidłowe, właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki nadają temu dokumentowi niepowtarzalny administracyjny numer ewidencyjny i przekazują go wysyłającemu.

[…]".

10 Pod nagłówkiem „Przemieszczanie i opodatkowanie wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji" rozdział V wspomnianej dyrektywy zawiera sekcję 2, zatytułowaną „Przechowywanie w innym państwie członkowskim", której art. 33 stanowi:

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

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

[…]

3. Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest – w zależności od przypadku wymienionego w ust. 1 – osoba, która realizuje dostawę, osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy, lub osoba, której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim.

4. Bez uszczerbku dla art. 38 wyroby akcyzowe już dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim i przemieszczane na terenie [Unii] do celów handlowych nie są uznawane za przechowywane do tych celów, dopóki nie dotrą do państwa członkowskiego przeznaczenia, pod warunkiem że są przemieszczane z zachowaniem formalności określonych w art. 34.

[…]".

Prawo Zjednoczonego Królestwa

11 Artykuł 13 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 (rozporządzenia z 2010 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, ich przechowywania i przemieszczania oraz momentu powstania obowiązku podatkowego) (zwanego dalej „rozporządzeniem z 2010 r.") w ust. 1 i 2 stanowi:

„1. W przypadku gdy wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w innym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w Zjednoczonym Królestwie do celów ich dostawy lub wykorzystania w Zjednoczonym Królestwie, podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie, w którym takie wyroby są po raz pierwszy przechowywane w ten sposób.

2. W zależności od przypadku wymienionego w ust. 1 osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest osoba:

a) która realizuje dostawę;

b) która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy; lub

c) której dostarczono wyroby".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 W dniu 6 września 2013 r. pojazd ciężarowy kierowany przez WR, osobę prowadzącą działalność na własny rachunek, został zatrzymany po przybyciu do portu w Dover (Zjednoczone Królestwo) przez funkcjonariuszy United Kingdom Border Agency (straży granicznej Zjednoczonego Królestwa, zwanej dalej „UKBA"). Pojazd ten był załadowany wyrobami akcyzowymi, a mianowicie 26 paletami piwa (zwanymi dalej „spornymi wyrobami").

13 WR przedstawił funkcjonariuszom UKBA list przewozowy „Cargo Movement Requirement" sporządzony na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, podpisanej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienionej protokołem z dnia 5 lipca 1978 r. (zwany dalej „listem przewozowym CMR"). Wskazano w nim, że sporne wyroby figurowały w elektronicznym dokumencie administracyjnym posiadającym administracyjny numer ewidencyjny (zwany dalej „ANE"), o którym mowa w art. 21 dyrektywy 2008/118. Z listu przewozowego CMR wynikało ponadto, że wysyłającym był skład podatkowy w Niemczech, zaś odbiorcą – Seabrook Warehousing Ltd, skład podatkowy znajdujący się w Zjednoczonym Królestwie.

14 Jednakże po sprawdzeniu Excise Movement and Control System – EMCS (systemu informatyzacji przemieszczania i kontroli wyrobów akcyzowych) funkcjonariusze UKBA stwierdzili, że ANE figurujący na liście przewozowym CMR został już wykorzystany w związku z inną dostawą piwa do tego samego składu podatkowego znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie. Funkcjonariusze ci uznali zatem, że sporne wyroby nie były przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy i że w konsekwencji związany z nimi podatek akcyzowy stał się wymagalny w chwili przybycia tych wyrobów do Zjednoczonego Królestwa. W tych okolicznościach funkcjonariusze UKBA zajęli sporne wyroby, jak również przewożącą je ciężarówkę.

15 Następnie organ podatkowy i celny skierował do WR decyzję w sprawie poboru podatku akcyzowego w wysokości 22 779 funtów szterlingów (GBP) (około 26 400 EUR), na podstawie art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2010 r. (zwaną dalej „sporną decyzją podatkową"), i nałożył na WR grzywnę w wysokości 4897,48 GBP (około 5700 EUR), na podstawie przepisów załącznika 41 do Finance Act 2008 (ustawy finansowej z 2008 r.).

16 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] uwzględnił skargę WR na sporną decyzję podatkową i grzywnę. Sąd ten orzekł, że WR, nawet wiedząc, że sporne wyroby podlegały podatkowi akcyzowemu, nie był współwinny próby przemytu tych wyrobów. Ponieważ nie miał on dostępu do systemu informatyzacji przemieszczania i kontroli wyrobów akcyzowych, nie dysponował żadną możliwością zweryfikowania, czy ANE figurujący na liście przewozowym CMR został już wykorzystany.

Ponadto w dostępnej dokumentacji nie było nic, co mogłoby wzbudzić wątpliwości w tym względzie. Co więcej, WR nie był właścicielem pojazdu ciężarowego i nie miał żadnego prawa ani własnego interesu w odniesieniu do spornych wyrobów, ponieważ jedynym jego celem było odebranie i dostarczenie tych wyrobów zgodnie z otrzymanymi instrukcjami w zamian za wynagrodzenie. Jedynie osoby, które zorganizowały próbę przemytu, miały pod względem faktycznym i prawnym kontrolę nad spornymi wyrobami w momencie ich zajęcia. Sąd ten stwierdził również, że WR poinformował o tym zajęciu osobę, która zleciła mu przewóz spornych towarów, że tożsamość osób stojących za próbą przemytu nie została ustalona oraz że organ podatkowy i celny nie próbował ustalić tożsamości tych osób ani tożsamości właściciela pojazdu ciężarowego.

17 W tych okolicznościach sąd ten orzekł, zgodnie z orzecznictwem Court of Appeal (England & Wales) [sądu apelacyjnego (Anglia i Walia), Zjednoczone Królestwo], że WR jest „nieponoszącym winy pośrednikiem" i że w związku z tym nie można uznać, iż „przechowywał" sporne wyroby lub „zrealizował [ich] dostawę" w rozumieniu art. 13 rozporządzenia z 2010 r. Zdaniem tego sądu w braku faktycznej lub domniemanej wiedzy o faktycznym posiadaniu przez WR materiałów przemytniczych pociągnięcie go do odpowiedzialności prowadziłoby do powstania poważnych wątpliwości co do zgodności z celami obowiązującego ustawodawstwa. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] uchylił zatem zarówno sporną decyzję podatkową, jak i grzywnę nałożoną na WR.

18 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] oddalił apelację wniesioną przez organ podatkowy i celny od tego orzeczenia o uchyleniu. Sąd ten orzekł zasadniczo, że status „nieponoszącego winy pośrednika" skutkuje zwolnieniem z odpowiedzialności osób, które nie powzięły faktycznej ani domniemanej wiedzy o tym, że przewożone przez nie wyroby są wyrobami, z tytułu których podatek akcyzowy powinien być – ale nie został – odprowadzony. W związku z tym byłoby sprzeczne zarówno z dyrektywą 2008/118, jak i z przepisami krajowymi, gdyby „całkowicie nieponoszący winy pośrednik" poniósł odpowiedzialność za zapłatę nieuiszczonego podatku akcyzowego.

19 Sąd odsyłający oddalił apelację wniesioną przez organ podatkowy i celny od wyroku Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądu wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska)] w odniesieniu do grzywny nałożonej na WR, lecz ma wątpliwości co do zasadności, w świetle dyrektywy 2008/118, utrzymania w mocy przez ten ostatni sąd uchylenia spornej decyzji podatkowej.

20 W tych okolicznościach Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy osoba znajdująca się w fizycznym posiadaniu wyrobów akcyzowych w chwili, w której podatek akcyzowy od tych wyrobów staje się wymagalny w państwie członkowskim B, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku akcyzowego zgodnie z art. 33 ust. 3 dyrektywy [2008/118], jeżeli:
   a) osobie tej nie przysługują żadne prawa do tych wyrobów akcyzowych ani nie czerpie z nich żadnych korzyści;
   b) osoba ta przewoziła owe wyroby akcyzowe, za wynagrodzeniem, w imieniu innych osób, z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B; oraz jeżeli

c) osoba ta wiedziała, że wyroby, które znajdowały się w jej posiadaniu, były wyrobami akcyzowymi, ale – ani w momencie, w którym podatek akcyzowy od owych wyrobów stał się wymagalny, ani też przed tym momentem – nie wiedziała, że stał się on wymagalny w państwie członkowskim B, i nie miała podstaw, aby tak sądzić?

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

21 Poprzez swoje pytania, na które należy odpowiedzieć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że osoba, która przewozi na rachunek innej osoby wyroby akcyzowe do innego państwa członkowskiego i która jest w fizycznym posiadaniu tych wyrobów w chwili, w której podatek akcyzowy od nich staje się wymagalny, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku na podstawie tego przepisu, nawet jeżeli nie ma prawa ani interesu w odniesieniu do tych wyrobów i nie wie, że podlegają podatkowi akcyzowemu, albo jest tego świadoma, ale nie wie, że podatek akcyzowy od nich stał się wymagalny.

22 Zgodnie z art. 33 ust. 1 dyrektywy 2008/118 w przypadku gdy wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych – to znaczy przez osobę inną niż osoba prywatna lub przez osobę prywatną do celów innych niż na użytek własny i przewożone przez nią samą – w innym państwie członkowskim do celów ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, podatek akcyzowy staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim. Zgodnie z ust. 3 tego artykułu osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest „osoba, która realizuje dostawę, osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy, lub osoba, której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim".

23 Dyrektywa 2008/118 nie definiuje pojęcia osoby, która „przechowuje" wyroby akcyzowe w rozumieniu art. 33 ust. 3 tej dyrektywy, ani nie odsyła do prawa państw członkowskich w celu zdefiniowania tego pojęcia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wymóg jednolitego stosowania prawa Unii oraz zasada równości wymagają, by treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, nadawać zwykle w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą należy ustalić zgodnie ze zwyczajowym znaczeniem tej treści w języku potocznym, z uwzględnieniem kontekstu, w którym została ona użyta, i celów uregulowania, którego jest częścią (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 lipca 2020 r., Santen, C-673/18, EU:C:2020:531, pkt 41; z dnia 16 lipca 2020 r., AFMB i in., C-610/18, EU:C:2020:565, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Otóż pojęcie osoby, która „przechowuje" towary, oznacza w języku potocznym osobę, która jest w fizycznym posiadaniu tych towarów. W tym względzie kwestia, czy dana osoba ma prawo lub jakikolwiek interes w odniesieniu do przechowywanych przez nią wyrobów, jest nieistotna.

25 Ponadto nic w treści art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 nie wskazuje na to, by status osoby zobowiązanej do zapłaty podatku akcyzowego jako „osoby, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy", zależał od zweryfikowania przesłanki dotyczącej tego, czy osoba ta wie lub powinna wiedzieć o wymagalności podatku akcyzowego na mocy tego przepisu.

26 Taka wykładnia literalna znajduje również potwierdzenie w pracach przygotowawczych nad dyrektywą 2008/118.

27 Zgodnie z art. 7 ust. 1 i art. 7 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie „dopuszczenia do konsumpcji" w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji" jest zdefiniowane jako przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy. W takim wypadku osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego jest, zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, „każda osoba przechowująca [te] wyroby […] oraz każda inna osoba uczestnicząca w ich przechowywaniu".

28 Tymczasem, podobnie jak art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118, art. 8 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy nie zawiera żadnej wyraźnej definicji pojęcia „przechowywania" i nie wymaga, aby dana osoba była uprawniona lub miała jakikolwiek interes w odniesieniu do przechowywanych przez nią wyrobów ani aby wiedziała lub powinna była wiedzieć o wymagalności podatku akcyzowego na podstawie tego przepisu.

29 Natomiast w przypadku odmiennym od przewidzianego w art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118, czyli w przypadku niezgodnego z prawem przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w rozumieniu art. 4 ust. 7 omawianej dyrektywy, art. 8 ust. 1 lit. a) ppkt (ii) tej dyrektywy przewiduje, że do zapłaty podatku akcyzowego jest zobowiązana każda osoba, która uczestniczyła w niezgodnym z przepisami opuszczeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych i która ponadto „wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowym charakterze tego opuszczenia". Ta druga przesłanka, podobna do wymogu wystąpienia zamiaru, nie została powtórzona przez prawodawcę Unii ani w art. 33 ust. 3, ani też w art. 8 ust. 1 lit. b) tej samej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, pkt 39).

30 Wynika z tego, że gdy w dyrektywie 2008/118 prawodawca Unii chciał, aby w celu określenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku akcyzowego brać pod uwagę element umyślny, przewidział on w niej wyraźny przepis w tym zakresie.

31 Ponadto wykładnia ograniczająca status osoby zobowiązanej do zapłaty podatku akcyzowego jako „osoby, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy" w rozumieniu art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 wyłącznie do osób, które wiedzą lub powinny były wiedzieć o wymagalności podatku akcyzowego, nie jest zgodna z celami dyrektywy 2008/118, wśród których znajduje się zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 59).

32 Dyrektywa ta ustanawia bowiem, jak stanowi jej art. 1 ust. 1, ogólny system podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję wymienionych w niej wyrobów, w szczególności po to, aby, jak wynika z jej motywów 2 i 8, wymagalność podatku akcyzowego była identyczna we wszystkich państwach członkowskich, a związana z tym należność podatkowa została rzeczywiście odzyskana (zob. analogicznie wyrok z dnia 5 kwietnia 2001 r., Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 39, 41).

33 W tym względzie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 29 opinii, zamiarem prawodawcy Unii było szerokie zdefiniowanie w art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 kategorii osób zobowiązanych do zapłaty podatku akcyzowego w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych już

„dopuszczonych do konsumpcji" w jednym państwie członkowskim i przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim do celów ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, w sposób zapewniający w możliwie najszerszym zakresie pobór tego podatku.

34 Tymczasem przyjęcie dodatkowej przesłanki polegającej na tym, że „osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy" w rozumieniu art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 wie lub powinna wiedzieć o wymagalności podatku akcyzowego, utrudnia w praktyce pobranie tych podatków od osoby, z którą właściwe organy krajowe pozostają w bezpośrednim kontakcie i która w wielu sytuacjach jest jedynym podmiotem, od którego organy te mogą w praktyce żądać zapłaty tych podatków.

35 Taka wykładnia art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 pozostaje bez uszczerbku dla przewidzianej ewentualnie w prawie krajowym możliwości wystąpienia przez osobę, która na podstawie tego przepisu uiściła podatek akcyzowy, który stał się wymagalny, z roszczeniem regresowym przeciwko innej osobie zobowiązanej do zapłaty tego podatku (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, pkt 44).

36 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że osoba, która przewozi na rachunek innej osoby wyroby akcyzowe do innego państwa członkowskiego i która jest w rzeczywistym posiadaniu tych wyrobów w chwili, w której podatek akcyzowy od nich staje się wymagalny, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku na podstawie tego przepisu, nawet jeżeli nie ma prawa ani interesu w odniesieniu do tych wyrobów i nie wie, że podlegają podatkowi akcyzowemu, albo jest tego świadoma, ale nie wie, że podatek akcyzowy od nich stał się wymagalny.

W przedmiocie kosztów

37 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 Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 33 ust. 3 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 osoba, która przewozi na rachunek innej osoby wyroby akcyzowe do innego państwa członkowskiego i która jest w rzeczywistym posiadaniu tych wyrobów w chwili, w której podatek akcyzowy od nich staje się wymagalny, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku na podstawie tego przepisu, nawet jeżeli nie ma prawa ani interesu w odniesieniu do tych wyrobów i nie wie, że podlegają podatkowi akcyzowemu, albo jest tego świadoma, ale nie wie, że podatek akcyzowy od nich stał się wymagalny.

Podpisy