WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 13 grudnia 2007 r.*

W sprawie C-374/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowieniem z dnia 6 września 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 września 2006 r., w postępowaniu:

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

przeciwko

Hauptzollamt Bielefeld,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: J. Swedenborg, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 września 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH przez M. Dettmeiera, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschke, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa oraz A. Simõesa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez W. Möllsa, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy 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. L 76, str. 1), w brzmieniu wynikającym z rozporządzenia Rady (WE) nr 807/2003 z dnia 14 kwietnia 2003 r. dostosowującego 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. L 122, str. 36, zwanej dalej „dyrektywą 92/12").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (zwaną dalej „BATIG") a Hauptzollamt Bielefeld (zwanym dalej „Hauptzollamt") w przedmiocie odmowy zwrotu kwoty zapłaconej tytułem nabycia znaków skarbowych, które zostały następnie nałożone na opakowania papierosów przeznaczonych na rynek niemiecki i skradzionych w Irlandii podczas wysyłki.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z brzmieniem jej art. 1 ust. 1 dyrektywa 92/12 ustanawia system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym.

4 Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy 92/12 wyjaśnia, że znajduje ona zastosowanie na poziomie wspólnotowym do wyrobów tytoniowych.

5 Artykuł 6 dyrektywy 92/12 stanowi:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

a) wszelkie odstępstwa, włączając odstępstwa z naruszeniem prawa, od systemu zawieszenia podatku;

b) wszelką produkcję tych wyrobów, włączając produkcję nielegalną, poza systemem zawieszenia podatku;

c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny, w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.

2. Warunki ściągalności i stawka proponowanego podatku akcyzowego to te obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim,

w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji lub w którym zanotowano ubytki. Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany zgodnie z procedurą określoną przez każde państwo członkowskie, przy czym jest zrozumiałe, że państwa członkowskie zastosują te same procedury odnośnie do nakładania i pobierania podatku w stosunku do wyrobów krajowych jak i tych pochodzących z innych państw członkowskich".

6 Zgodnie z art. 20 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 „[w] przypadku wystąpienia nieprawidłowości lub przestępstwa w związku z ustawą, w trakcie przemieszczenia, wymagającego nałożenia podatku akcyzowego, podatek akcyzowy jest należny w państwie członkowskim, w którym przestępstwo lub nieprawidłowość w związku z ustawą zostało popełnione, od osoby fizycznej lub prawnej, która gwarantowała uiszczenie podatku akcyzowego zgodnie z art. 15 ust. 3, bez uszczerbku dla zastosowania procedur postępowania karnego".

7 Artykuł 21 ust. 1 i 2 akapit drugi dyrektywy 92/12 stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 6 ust. 1, państwa członkowskie mogą zażądać, aby wyroby dopuszczone do konsumpcji na ich terytorium posiadały oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne używane do celów fiskalnych.

2. […]

Z zastrzeżeniem przepisów ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego stosowania niniejszego artykułu oraz uniknięcia wszelkiego rodzaju nadużyć finansowych, uchylania się od obowiązku podatkowego lub innych nadużyć państwa członkowskie zapewniają, by wszelkie znaki i oznaczenia nie stanowiły przeszkody dla swobodnego przepływu wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu".

8 Artykuł 22 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12 stanowi:

„1. W stosownych przypadkach, na prośbę podmiotu gospodarczego prowadzącego działalność gospodarczą, wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą podlegać zwrotowi podatku akcyzowego [podatek akcyzowy od wyrobów, które zostały dopuszczone do konsumpcji, może zostać zwrócony] przez władze podatkowe państwa członkowskiego, w którym [wyroby te] zostały […] dopuszczone do konsumpcji w przypadku, gdy nie są przeznaczone do konsumpcji w tym państwie członkowskim.

Państwa członkowskie mogą odrzucić wniosek o zwrot podatku, jeżeli nie spełnia on ustalonych przez nie kryteriów poprawności.

2. Przy stosowaniu ust. 1 stosuje się następujące przepisy:

a) przed wysyłką towarów nadawca musi zwrócić się z prośbą o zwrot podatku akcyzowego do właściwych władz swojego państwa członkowskiego i dostarczyć dowód, że podatek akcyzowy został zapłacony. Jednakże właściwe władze nie mogą odmówić zwrotu wyłącznie na podstawie niezgłoszenia dokumentu przygotowanego przez te same władze stwierdzającego, że wstępna zapłata została dokonana;

[…]

d) wyroby objęte podatkiem akcyzowym, dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim i w związku z tym posiadające oznaczenie podatkowe lub identyfikacyjne tego państwa członkowskiego, mogą kwalifikować się do zwrotu akcyzy przez władze podatkowe państw członkowskich, które wydały te oznaczenia podatkowe lub znaki identyfikacyjne, pod warunkiem że władze podatkowe państwa członkowskiego, które je wydało, ustalą, że oznaczenia te lub znaki zostały zniszczone".

9 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 291, str. 40), papierosy są uważane za wyroby tytoniowe.

10 Artykuł 10 ust. 1 dyrektywy 95/59 stanowi między innymi, że „[najpóźniej] na ostatnim etapie [zostaną zharmonizowane] przepisy dotyczące pobierania podatków akcyzowych" oraz że „[na poprzedzających etapach] podatek akcyzowy jest w zasadzie pobierany za pomocą znaków skarbowych".

Uregulowania krajowe

11 Artykuł 1 Tabaksteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych z dnia 21 grudnia 1992 r., BGBl. 1992, I, str. 2150), w brzmieniu obowiązującym w stanie faktycznym sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej „TabStG"), przewiduje, że papierosy, cygara i cygaretki oraz tytoń do palenia (wyroby tytoniowe) objęte są podatkiem akcyzowym.

12 Artykuł 12 TabStG, zatytułowany „Stosowanie znaków skarbowych, deklaracja podatkowa”, w ust. 1 i 2 stanowi:

„(1) Podatek od wyrobów tytoniowych podlega zapłacie w formie znaków skarbowych. Stosowanie znaków skarbowych obejmuje ich skasowanie oraz umieszczenie na jednostkowych opakowaniach wyrobów. Znaki skarbowe muszą być stosowane, gdy podatek staje się wymagalny.

(2) Producent lub importer jest zobowiązany do złożenia zamówienia na znaki skarbowe na urzędowym formularzu oraz obliczenia należnego podatku (deklaracja podatkowa). […] Zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą pobrania znaków skarbowych, w wysokości odpowiadającej ich wartości. W przypadku przesłania znaków skarbowych za dzień ich pobrania uważa się drugi dzień roboczy od dnia wysyłki. Zobowiązanym jest pobierający znaki skarbowe […]”.

13 Artykuł 22 TabStG, zatytułowany „Zwolnienie od podatku, zwrot podatku”, w ust. 1–3 stanowi:

„(1) Zwolnienie od podatku lub zwrot podatku następują na wniosek, jeśli wyroby tytoniowe zostały umieszczone w składzie podatkowym lub zostały w ramach nadzoru podatkowego przemieszczone lub wysłane do innego państwa członkowskiego. Importerzy oraz uprawnieni odbiorcy, którzy nie prowadzą składu podatkowego, zostają zwolnieni od podatku lub otrzymują zwrot podatku również wtedy, gdy przywiezione lub otrzymane przez nich wyroby tytoniowe objęte nadzorem podatkowym zostały zniszczone lub uległy zepsuciu.

(2) Jeżeli podatek został uiszczony przez zastosowanie znaków skarbowych, zwolnienie od podatku lub zwrot podatku następuje tylko wtedy, gdy znaki skarbowe objęte nadzorem podatkowym zostały zniszczone lub unieważnione, a zawartość opakowań jest nadal nienaruszona.

(3) Do podatku należnego wynikającego z pobranych znaków skarbowych stosuje się odpowiednio ust. 1, jeżeli nieskasowane jeszcze znaki skarbowe zostały zwrócone do Hauptzollamt lub jeżeli skasowane znaki skarbowe objęte nadzorem podatkowym zostały zniszczone lub unieważnione, a zobowiązanie podatkowe nie powstało".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 W dniu 1 kwietnia 2004 r. Tuxedo GmbH (zwana dalej „Tuxedo"), której następcą prawnym jest BATIG, nabyła od Hauptzollamt znaki skarbowe o całkowitej wartości 184 170,46 EUR, które miały być nałożone na papierosy produkowane w Irlandii przez P.J. Carroll & Co. Ltd (zwaną dalej „Carroll") i przeznaczone na rynek niemiecki.

15 Tuxedo przesłała te znaki skarbowe Carroll, która nałożyła je na jednostkowe opakowania papierosów. Następnie Carroll wysłała papierosy do swojego partnera handlowego mającego siedzibę w Niderlandach, w ramach wewnątrzwspólnotowej procedury zawieszenia podatku. Jednakże w dniu 29 kwietnia 2004 r. wszystkie papierosy zostały skradzione w porcie w Dublinie (Irlandia).

16 Carroll zapłaciła irlandzkim organom celnym podatek akcyzowy w wysokości 277 587,30 EUR w związku z wyłączeniem papierosów z systemu zawieszenia podatku w Irlandii.

17 W dniu 18 sierpnia 2004 r. Tuxedo wystąpiła do Hauptzollamt z wnioskiem o zwrot kwoty 184 445,64 EUR zapłaconej przez nią tytułem nabycia znaków skarbowych, uzasadniając, że znaki te nie mogą być już użyte w celu zapłaty niemieckiego podatku od wyrobów tytoniowych. Zdaniem Tuxedo należy bowiem założyć, że wszystkie skradzione papierosy zostały sprzedane na brytyjskim czarnym rynku.

18 Decyzją z dnia 30 sierpnia 2004 r., utrzymaną w mocy, po odwołaniu wniesionym przez Tuxedo, decyzją z dnia 15 października 2004 r., Hauptzollamt odmówił dokonania zwrotu, uzasadniając, że nabywca znaków skarbowych winien ponosić ryzyko ich utraty. Hauptzollamt uznał, że nie można wykluczyć, iż skradzione opakowania papierosów opatrzone znakami skarbowymi zostały sprzedane na terytorium Niemiec. Podkreślił ponadto, że znaki skarbowe nie zostały ani zniszczone, ani unieważnione, jak tego wymaga art. 22 ust. 3 TabStG.

19 Tuxedo wniosła więc skargę do Finanzgericht Düsseldorf. Podniosła co do zasady, że obowiązek zapłaty kwoty z tytułu nabycia znaków skarbowych, która nie została zaliczona na poczet powstałego jednocześnie lub następnie zobowiązania z tytułu podatku od wyrobów tytoniowych, jest sprzeczny z dyrektywą 92/12. Z dyrektywy tej wynika bowiem, że podatek akcyzowy może być pobrany tylko w państwie członkowskim, w którym popełnione zostało przestępstwo lub doszło do nieprawidłowości w ramach systemu zawieszenia podatku, nawet jeśli inne państwo członkowskie nakazuje stosowanie znaków skarbowych. W przeciwnym razie doszłoby do wielokrotnego pobrania podatku akcyzowego, co miałoby wpływ na handel wewnątrzwspólnotowy w rozumieniu art. 21 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 92/12.

20 Hauptzollamt odpowiada, że z racji nabycia niemieckich znaków skarbowych związane z tym zobowiązanie stało się wymagalne. Nie jest możliwy zwrot wpłaconej z tego tytułu kwoty, ponieważ nie doszło do zwrotu, zniszczenia lub unieważnienia nabytych znaków. W sprawie tej nie chodzi o żaden dodatkowy podatek niemiecki, obok podatku od wyrobów tytoniowych pobranego w Irlandii, lecz o zobowiązanie wynikające z nabycia niemieckich znaków skarbowych, dlatego też nie można mówić o podwójnym opodatkowaniu. Bez wątpienia doszło do podwójnego obciążenia, lecz

wynika ono w sposób oczywisty z przepisów dyrektywy 92/12. Zdaniem Hauptzollamt nie wiąże się to z jakimikolwiek przeszkodami dla swobody przepływu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ponieważ tego rodzaju podwójne obciążenie ma miejsce jedynie w razie wystąpienia wcześniejszej nieprawidłowości.

21 Uznając, że dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu niezbędna jest wykładnia dyrektywy 92/12, Finanzgericht Düsseldorf postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywę [92/12] należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które pobrało podatek od wyrobów tytoniowych poprzez wydanie znaków skarbowych, jest zobowiązane do dokonania zwrotu zapłaconego podatku na rzecz podmiotu, któremu wydane zostały znaki skarbowe, jeżeli w innym państwie członkowskim wyroby tytoniowe opatrzone tymi znakami skarbowymi zostają niezgodnie z prawem wyłączone z systemu zawieszenia podatku akcyzowego, z tym skutkiem, że to [inne] państwo członkowskie pobiera podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych od mającego w tym państwie siedzibę przedsiębiorcy, który dokonał ich przemieszczenia w ramach wewnątrzwspólnotowego systemu zawieszenia podatku akcyzowego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Na wstępie należy podnieść, że znaki skarbowe nabyte przez Tuxedo od niemieckich organów podatkowych zostały umieszczone na wyrobach tytoniowych, gdy wyroby te objęte były jeszcze systemem czasowego zawieszenia podatku, czyli w czasie, gdy podatek akcyzowy nie był jeszcze wymagalny.

23 Ponadto nie ma wątpliwości, że BATIG, która jest następcą prawnym Tuxedo, nie była w stanie przedstawić niemieckim organom podatkowym dowodu na to, iż wyroby tytoniowe skradzione podczas wysyłki w Irlandii nie będą sprzedawane w Niemczech.

24 W związku z tym zwracając się z powyższym pytaniem prejudycjalnym ,sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy dyrektywa 92/12 stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które wykluczają zwrot kwoty zapłaconej tytułem nabycia znaków skarbowych tego państwa członkowskiego, w przypadku 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.

25 Artykuł 6 dyrektywy 92/12 wyjaśnia, że podatek akcyzowy staje się wymagalny z chwilą dopuszczenia wyrobów do konsumpcji oraz że należy stosować warunki ściągalności i stawkę proponowanego podatku akcyzowego obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji. Artykuł 21 ust. 1 dyrektywy 92/12 przyznaje państwom członkowskim możliwość wymagania, by wyroby, które mają być dopuszczone do konsumpcji na ich terytorium, były opatrzone znakami skarbowymi. Wreszcie art. 10 ust. 1 dyrektywy 92/12 przewiduje, że na etapach poprzedzających etap harmonizacji szczególnych zasad pobierania podatku akcyzowego jest on pobierany, co do zasady, za pomocą znaków skarbowych.

26 Wydaje się, że w świetle powyższych przepisów wydanie znaków skarbowych podmiotowi gospodarczemu przez państwo członkowskie stanowi zaliczkowy sposób pobrania przez to państwo podatku akcyzowego od wyrobów, które podmiot gospodarczy ma zamiar wprowadzić do konsumpcji w tym państwie członkowskim.

27 Ponadto nie ma wątpliwości, że znaki skarbowe, które zostały nałożone na opakowania jednostkowe papierosów, takie jak w sprawie przed sądem krajowym, nie mogą być usunięte bez ich zniszczenia. Dlatego też, gdy podmiot gospodarczy nakłada znaki skarbowe wydane przez państwo członkowskie na tego rodzaju wyroby, zamierzając wprowadzić je do konsumpcji w tym państwie członkowskim, to należy uznać, że państwo to pobiera podatek akcyzowy od tychże wyrobów w sposób zaliczkowy.

28 Zatem w sprawie przed sądem krajowym BATIG zapłaciła zaliczkowo niemiecki podatek akcyzowy od skradzionych wyrobów.

29 Ponadto w przypadku, gdy wyroby tytoniowe, które przekazywane są w ramach systemu zawieszenia podatku, zostają skradzione, tak jak było to w sprawie przed sądem krajowym, owa kradzież stanowi odstępstwo od systemu zawieszenia podatku w rozumieniu art. 6 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/12, co powoduje, że podatek akcyzowy staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym miała ona miejsce, zgodnie z art. 20 ust. 1 tej dyrektywy.

30 Zatem w sprawie przed sądem krajowym podatek akcyzowy od skradzionych wyrobów tytoniowych stał się wymagalny w Irlandii.

31 Jednakże okoliczność, że znaki skarbowe nie mogły służyć do zapłaty podatku akcyzowego, nie musi oznaczać, że zainteresowane podmioty gospodarcze mają prawo do uzyskania zwrotu kwot zapłaconych tytułem nabycia tych znaków.

32 Jak to bowiem słusznie podkreśla rzecznik generalny w pkt 33–35 opinii w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck (wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r., Zb.Orz. str. I-5381), znaki skarbowe mają samoistną wartość, co odróżnia je od zwykłych dokumentów potwierdzających zapłatę kwoty pieniężnej na rzecz organów podatkowych państwa członkowskiego, które wydało te znaki.

33 W przypadku utraty mogą one być użyte do celów niezgodnych z prawem, gdyż sama ich obecność na wyrobach objętych podatkiem akcyzowym stanowi domniemanie zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim, które je wydało, a tym samym umożliwia wprowadzenie ich w tym państwie członkowskim do obrotu.

34 Należy w tej kwestii przypomnieć, że jak stwierdził to już Trybunał, rynek papierosów jest szczególnie podatny na rozwój nielegalnego handlu [wyroki z dnia 10 grudnia 2002 r. w sprawie C-491/01 British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco, Rec. str. I-11453, pkt 87, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-222/01 British American Tobacco, Rec. str. I-4683, pkt 72].

35 Zatem w przypadku, gdy podmiot gospodarczy, który nabył znaki skarbowe, nie jest w stanie przedstawić dowodu na to, że znaki te nie będą wykorzystywane do sprzedaży wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w państwie członkowskim, które je wydało, państwo to ma uzasadniony interes w odmowie zwrotu zapłaconej kwoty.

36 Trybunał orzekł w podobny sposób w ww. wyroku w sprawie Heintz van Landewijck, która dotyczyła kwestii, czy dyrektywa 92/12 stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które nie przewidują zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego przez nabycie znaków skarbowych, w sytuacji gdy znaki te zaginęły przed ich umieszczeniem na wyrobach.

37 W sprawie tej spółka Heintz van Landewijck SARL nabyła od organów niderlandzkich znaki skarbowe na wyroby tytoniowe, lecz znaki te zaginęły, zanim zostały nałożone. Spółka ta, żądając zwrotu zapłaconej kwoty, podniosła między innymi, że wyroby podlegające podatkowi akcyzowemu nie zostały wprowadzone do konsumpcji w Niderlandach.

38 Trybunał orzekł, że dyrektywa 92/12 nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie ustanowiły przepisy krajowe nakładające na nabywcę znaków skarbowych odpowiedzialność finansową za ich utratę w przypadku ich zaginięcia (ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 41).

39 Trybunał orzekł również, że takie przepisy krajowe nie mogą być uznane za sprzeczne z zasadą proporcjonalności. Stwierdził bowiem, że ustawodawstwo krajowe, które umożliwiłoby nabywcy znaków skarbowych uzyskanie zwrotu pieniędzy w razie powołania się po prostu na ich utratę, mogłoby sprzyjać nadużyciom i oszustwom. Tymczasem zapobieganie tego rodzaju nadużyciom i oszustwom stanowi właśnie jeden z celów realizowanych za pomocą prawodawstwa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 42 i 43).

40 Dalej Trybunał stwierdził, że 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, oraz nie wykraczają poza to, co jest niezbędne dla realizacji tego celu, ponieważ nie wykluczają one możliwości zwrotu lub rekompensaty w innych sytuacjach, takich jak utrata znaków w wyniku przypadku lub na skutek działania siły wyższej (ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 44).

41 Trybunał odrzucił wprost argument, zgodnie z którym prawdopodobieństwo niezgodnego z prawem wykorzystania zaginionych znaków skarbowych jest znikome, ponieważ stwierdził, że ryzyko takie nie jest wykluczone (ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 45).

42 Inaczej niż w ww. sprawie Heintz van Landewijck, w niniejszym przypadku znaki skarbowe zostały już nałożone na wyroby tytoniowe przeznaczone na rynek niemiecki, a wyroby te zaginęły na skutek kradzieży. Te różnice faktyczne nie mogą jednak prowadzić do innego wniosku, niż ten, do którego doszedł Trybunał w powyższej sprawie.

43 Po pierwsze dyrektywa 92/12 nie zawiera regulacji, które w większym stopniu odnosiłyby się do zaginięcia wyrobów opatrzonych już znakami skarbowymi państwa członkowskiego przed dopuszczeniem ich do konsumpcji w tym państwie — tak jak w niniejszej sprawie — niż do zaginięcia znaków skarbowych przed nałożeniem ich na wyroby — tak jak w ww. sprawie Heintz van Landewijck.

44 Prawdą jest, jak to podnosi Komisja Wspólnot Europejskich, że art. 20 dyrektywy 92/12 wskazuje państwo członkowskie, które jest wyłącznie uprawnione do pobierania podatku akcyzowego w przypadku przestępstwa lub nieprawidłowości w trakcie przemieszczania, takich jak odstępstwa z naruszeniem prawa do systemu zawieszenia podatku.

45 Jednak artykuł ten, znajdujący zastosowanie niezależnie od tego, czy wyroby, w związku z którymi wystąpiła nieprawidłowość lub przestępstwo, opatrzone były znakami akcyzowymi na zasadzie zaliczki, w żaden sposób nie ma na celu wskazania, kto — podmiot gospodarczy czy dane państwo członkowskie — winien ponosić konsekwencje zaginięcia znaków skarbowych nałożonych wcześniej na te wyroby.

46 Po drugie 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.

47 W sytuacji takiej jak w sprawie przed sądem krajowym istnieje bowiem rzeczywiste niebezpieczeństwo, że skradzione wyroby są 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.

48 Nie ma wątpliwości, że w każdym przypadku od skradzionych wyrobów pobierany jest podatek akcyzowy w państwie członkowskim, w którym stwierdzono odstępstwo z naruszeniem prawa od systemu zawieszenia podatku. Jednakże nie można całkowicie wykluczyć niebezpieczeństwa oszustwa w sytuacji, gdy kwota podatku akcyzowego obowiązującego w państwie członkowskim, które wydało znaki skarbowe, jest wyższa niż kwota podatku obowiązującego w państwie członkowskim, w którym stwierdzono odstępstwo z naruszeniem prawa od systemu zawieszenia podatku. W takim przypadku bowiem nie można wykluczyć, że nieuczciwy podmiot gospodarczy zgłosi kradzież towarów w tym drugim państwie członkowskim, zapłaci tam podatek akcyzowy w wysokości niższej od kwoty zwrotu z tytułu nabytych znaków skarbowych uzyskanego w pierwszym państwie członkowskim, a na koniec sprzeda te towary, w dalszym ciągu noszące znaki skarbowe, na rynku tego państwa członkowskiego.

49 W każdym razie, nawet w razie niedopuszczenia się żadnego oszustwa przez podmiot gospodarczy posiadający towary okoliczność, że podatek akcyzowy jest płacony w innym państwie członkowskim, nie ma wpływu na niebezpieczeństwo, że towary te, gdy zostaną skradzione, mogą być sprzedawane przez sprawcę kradzieży na oficjalnym rynku państwa członkowskiego, które wydało znaki skarbowe, pozbawiając tym samym to państwo wpływów podatkowych, do których jest uprawnione.

50 Komisja podnosi jednak, że po nałożeniu znaków skarbowych na opakowania przeznaczone do sprzedaży należy określić konsekwencje zaginięcia samych wyrobów, a nie znaków skarbowych jako takich.

51 Zdaniem Komisji konsekwencje te należy określić w świetle zasad harmonizacji poboru podatków akcyzowych. Po pierwsze z dyrektywy 92/12 wynika, że prawo do pobrania podatku akcyzowego w sytuacji takiej jak w sprawie przed sądem krajowym przysługuje wyłącznie państwu członkowskiemu, w którym miała miejsce kradzież. Po drugie realizacja celu w postaci zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, czemu służy dyrektywy 92/12, stałaby się niemożliwa, gdyby w sprawie przed sądem krajowym, niezależnie od podatku przypadającego do zapłaty w Irlandii, płatność zaliczkowa ostatecznie pozostała w rękach fiskusa niemieckiego.

52 Argumenty te należy odrzucić.

53 Po pierwsze znaki skarbowe zachowują swą samodzielną wartość nawet po nałożeniu ich na wyroby. Jak to zostało podkreślone w pkt 46–49 niniejszego wyroku, sama ich obecność na opakowaniach skradzionych wyrobów może sprzyjać sprzedaży tych wyrobów na oficjalnym rynku państwa członkowskiego, które wydało te znaki, z naruszeniem interesów tego państwa.

54 Niebezpieczeństwo to różni się od niebezpieczeństwa przemytu wyrobów tytoniowych, wobec którego generalnie stają wszystkie państwa członkowskie. Wyroby tytoniowe, które nie są opatrzone znakami skarbowymi danego państwa członkowskiego, mogą być sprzedawane wyłącznie na czarnym rynku tego państwa.

55 Po drugie, o ile dyrektywa 92/12 w istocie ma na celu harmonizację szczegółowych zasad poboru podatku akcyzowego poprzez realizację podwójnego celu w postaci rzeczywistego poboru podatków akcyzowych w jednym państwie członkowskim, którym jest państwo członkowskie dopuszczenia do konsumpcji, to należy zauważyć, że prawodawca wspólnotowy nie ustanowił bezwzględnej zasady unikania podwójnego opodatkowania.

56 Z art. 22 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12 wynika bowiem, że w przypadku, gdy wyroby dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim i z tego tytułu opatrzone znakami akcyzowymi tego państwa członkowskiego są przeznaczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, do którego zostają wysłane, dla uzyskania zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego w tym pierwszym państwie członkowskim nie wystarcza wykazanie zapłaty podatku akcyzowego w państwie konsumpcji, lecz konieczne jest również stwierdzenie przez organy podatkowe tego państwa zniszczenia znaków skarbowych pierwszego państwa członkowskiego.

57 Z przepisu tego wynika, że jeśli organy podatkowe państwa członkowskiego, które wydało znaki skarbowe, nie są w stanie stwierdzić, iż znaki te zostały zniszczone, to wyroby, na których umieszczone zostały znaki, będą przedmiotem podatku akcyzowego jednocześnie w państwie, w którym zostały dopuszczone do konsumpcji i w państwie, w którym ma ona nastąpić. Wprowadzając ten przepis, prawodawca wspólnotowy uznał za priorytet unikanie nadużyć i oszustw, z uszczerbkiem dla zasady opodatkowania tylko w jednym państwie członkowskim.

58 Oczywiście, jak to podnosi Komisja, w sytuacjach regulowanych przez art. 22 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy, o którego zwrot można wystąpić w danym państwie członkowskim, był wymagalny w tym państwie, podczas gdy w sprawie przed sądem krajowym podatek akcyzowy nigdy nie był wymagalny w Niemczech.

59 Paradoksalne byłoby jednak, gdyby zwrot kwoty z tytułu nabycia znaków skarbowych nałożonych na wyroby objęte podatkiem akcyzowym dozwolony był w przypadku takim jak w sprawie przed sądem krajowym, w którym w żaden sposób nie można kontrolować przeznaczenia skradzionych 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 niebezpieczeństwo nadużycia lub oszustwa jest mniejsze.

60 Komisja twierdzi także, że państwo członkowskie nie może uzależniać zwrotu kwoty z tytułu nabycia znaków skarbowych od wykazania, że znaki te zostały zniszczone lub że skradzione wyroby nie były sprzedawane na rynku państwa członkowskiego, które wydało znaki, ponieważ przedstawienie takiego dowodu nie jest możliwe.

61 Jednak nawet jeśli jest to prawdą, to argumentu tego nie można uwzględnić, ponieważ właśnie brak możliwości przedstawienia takiego dowodu pokazuje realność niebezpieczeństwa sprzedaży towarów w państwie członkowskim, które wydało znaki skarbowe, a tym samym realność niebezpieczeństwa użycia tych znaków, co uzasadniałoby odmowę zwrotu ich kosztów przez to państwo członkowskie.

62 Ponadto istnieją również inne przypadki, poza kradzieżą, dokonywania zaliczkowej zapłaty podatku akcyzowego przez nałożenie znaków skarbowych państwa członkowskiego, w których to przypadkach nie następuje dopuszczenie do konsumpcji w tym państwie członkowskim, na przykład, gdy podmiot gospodarczy zmienia przeznaczenie wyrobów. W takich sytuacjach podmiot gospodarczy może przedstawić dowód na to, że nałożone już znaki zostały zniszczone, i uzyskać od państwa członkowskiego, które wydało te znaki, zwrot kwoty zapłaconej przy ich nabyciu.

63 Należy dodać, że nie ma żadnego ustawowego obowiązku nakładania znaków skarbowych na opakowania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym przed ich wyłączeniem z systemu zawieszenia w państwie członkowskim, które wydało te znaki, ponieważ podatek akcyzowy od tych wyrobów, z definicji, nie staje się jeszcze wymagalny. Mimo że praktyczne względy uzasadniają nakładanie znaków skarbowych przez podmiot gospodarczy w trakcie pakowania wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, nawet gdy wyroby te są objęte systemem zawieszenia podatku, jak to podniosła Tuxedo w sprawie przed sądem krajowym, niemniej jednak jest to wolny wybór podmiotu gospodarczego, który winien ponosić związane z nim konsekwencje w razie kradzieży wyrobów.

64 Na pytanie prejudycjalne należy więc odpowiedzieć, że dyrektywa 92/12 nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które wykluczają możliwość zwrotu kwoty zapłaconej tytułem nabycia znaków skarbowych wydanych przez to państwo członkowskie w przypadku, 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.

W przedmiocie kosztów

65 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

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, w brzmieniu wynikającym z rozporządzenia Rady (WE) nr 807/2003 z dnia 14 kwietnia 2003 r. dostosowującego 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) nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które wykluczają możliwość zwrotu kwoty zapłaconej tytułem nabycia znaków skarbowych wydanych przez to państwo członkowskie w przypadku, 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

Podpisy