Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PRIITA PIKAMÄE
przedstawiona w dniu 8 października 2020 r.[1]

Sprawa C-95/19

Agenzia delle Dogane
przeciwko
Silcompa SpA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione (najwyższy sąd kasacyjny, Włochy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 92/12/EWG – Artykuły 6 i 20 – Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów – Sfałszowanie administracyjnych dokumentów towarzyszących – Naruszenie prawa lub nieprawidłowość popełnione w trakcie przemieszczenia wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w procedurze zawieszenia podatku – Nieprawidłowe wyjście produktów z procedury zawieszenia – Określenie państwa członkowskiego nałożenia podatku akcyzowego – Dyrektywa 76/308/EWG – Artykuły 6, 8 i 12 ust. 1–3 – Wzajemna pomoc – Podatek akcyzowy nałożony kolejno na te same transakcje w dwóch państwach członkowskich – Powielenie roszczenia dotyczącego podatku akcyzowego – Uprawnienie do dokonania kontroli przez sądy państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący – Ewentualna odmowa wykonania wniosku o pomoc

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu pomiędzy Agenzia delle Dogane (agencją celną, Włochy) (zwaną dalej „agencją”) a spółką Silcompa SpA z siedzibą we Włoszech produkującą alkohol etylowy w przedmiocie wniosku o dochodzenie wierzytelności z tytułu podatku akcyzowego od tej spółki w ramach procedury pomocy przewidzianej w art. 7 ust. 1 dyrektywy 76/308/EWG[2].

2. Przez swoje pytanie Corte suprema di cassazione (najwyższy sąd kasacyjny, Włochy) zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w ramach postępowania wszczętego przez spółkę przeciwko środkom egzekucyjnym, które mają na celu odzyskanie wierzytelności z tytułu podatku akcyzowego, zastosowanym w jednym państwie członkowskim (w niniejszej sprawie we Włoszech) na wniosek innego państwa członkowskiego (w niniejszej sprawie Republiki Greckiej) można dokonać weryfikacji przesłanki dotyczącej miejsca, w którym popełniono nieprawidłowość lub naruszenie prawa w czasie przemieszczania wyrobów, w odniesieniu do których należny jest podatek akcyzowy.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. 1976, L 73, s. 18) zmieniona dyrektywą Rady nr 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. 2001, L 175, s. 17) (zwana dalej „dyrektywą 76/308”). Dyrektywa Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. 2008, L 150, s. 28) ujednoliciła dyrektywę 76/308 i odpowiednie akty zmieniające. Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. 2010, L 84, s. 1) uchyliła dyrektywę 2008/55/WE z dniem 1 stycznia 2012 r. Jednakże ze względu na datę złożenia wniosku o pomoc będącego przedmiotem postępowania głównego niniejsze odesłanie prejudycjalne jest rozpatrywane w świetle przepisów dyrektywy 76/308.

3. Pytanie to pojawia się w kontekście, w którym zdaniem sądu odsyłającego zarówno właściwe władze włoskie, jak i greckie domagają się windykacji wierzytelności związanej z podatkiem akcyzowym dotyczącej tych samych opodatkowanych czynności.

4. Spór ten ze względu na swój przedmiot dotyczy zarówno systemu podatku akcyzowego Unii Europejskiej i wzajemnej pomocy w dziedzinie windykacji niektórych podatków. Trybunał będzie musiał zatem zająć się związkiem przepisów, z jednej strony, dyrektywy 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania[3] oraz, z drugiej strony, dyrektywy 76/308, które mają zastosowanie ratione temporis do niniejszej sprawy. Mimo że niniejsza sprawa dotyczy dyrektyw, które zostały już uchylone, pytanie postawione przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym pozostaje aktualne, ponieważ dyrektywy 2008/118 i 2010/24 opierają się zasadniczo na tych samych zasadach co wyżej wymienione wcześniejsze dyrektywy.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 92/12

5. Dyrektywa 92/12 ma zastosowanie zgodnie z jej art. 3 ust. 1 między innymi do alkoholu i napojów alkoholowych.

6. Artykuł 4 dyrektywy 92/12 stanowi, co następuje:

„Dla celów niniejszej dyrektywy, stosuje się następujące definicje:

a) *uprawniony właściciel składu*: osoba fizyczna lub prawna upoważniona przez właściwe władze państwa członkowskiego do produkowania, przetwarzania, przechowywania, otrzymywania i wysyłania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym podczas prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym podatek akcyzowy zostaje zawieszony na podstawie porozumienia podatkowo-składowego;

b) *skład podatkowy*: miejsce gdzie towary objęte podatkiem akcyzowym są produkowane, przetwarzane, przechowywane, otrzymywane lub wysyłane, w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, przez uprawnionego właściciela składu w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem warunków przewidzianych przez właściwe władze państwa członkowskiego gdzie znajduje się skład podatkowy;

c) *procedura zawieszenia*: system fiskalny stosowany odnośnie do produkcji, przetwarzania, przechowywania i przepływu wyrobów, przy zawieszonym podatku akcyzowym;

[…]”

3 Dyrektywa Rady z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. 1992, L 76, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. 1992, L 390, s. 124) (zwana dalej „dyrektywą 92/12”). Dyrektywa 92/12 została uchylona z dniem 1 kwietnia 2010 r. dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.U. 2009, L 9, s. 12). Jednakże z uwagi na datę wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym niniejsze odesłanie prejudycjalne należy rozpatrzyć w świetle przepisów dyrektywy 92/12.

7. 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 [wszelkie opuszczenie, w tym niezgodne z przepisami, procedury zawieszenia podatku];

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

c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny [niezgodny z przepisami], 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. […]”

8. Artykuł 15 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 stanowi, że co do zasady „przepływ towarów podlegających podatkowi akcyzowemu zgodnie z przepisami o zawieszeniu musi odbywać się pomiędzy składami podatkowymi”.

9. Zgodnie z art. 15 ust. 3 i 4 tej dyrektywy:

„3. Ryzyko związane z przepływem wewnątrz Wspólnoty będzie objęte gwarancją przewidzianą przez uprawnionego właściciela składu wysyłki, jak przewidziano w art. 13, lub, w razie konieczności, gwarancją zobowiązującą solidarnie nadawcę i przewoźnika. […]

4. Bez uszczerbku dla art. 20, odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłającego przesyłkę lub, jeśli zaistnieje taki przypadek, odpowiedzialność przewoźnika może być zawieszona po udowodnieniu, że odbiorca przyjął dostawę, w szczególności na podstawie dokumentu towarzyszącego określonego w art. 18 zgodnie z warunkami ustalonymi w art. 19”.

10. Artykuł 18 ust. 1 dyrektywy 92/12 stanowi:

„Bez względu na ewentualne zastosowania procedur komputerowych, wszystkie wyroby akcyzowe przemieszczane zgodnie z porozumieniem o zawieszeniu opłat celnych między państwami członkowskim, włączając w to wyroby transportowane drogą morską lub powietrzną bezpośrednio z jednego portu morskiego lub lotniczego do innego, towarzyszy dokument wystawiony przez ich nadawcę. Dokument ten może być albo dokumentem administracyjnym, albo handlowym. Forma i treść tego dokumentu, jak również procedura, której należy przestrzegać w przypadkach, kiedy zastosowanie dokumentu jest przedmiotowo niewłaściwe, są ustalone zgodnie z procedurą określoną w art. 24”.

11. Zgodnie z art. 20 tej dyrektywy:

„1. W przypadku wystąpienia nieprawidłowości lub przestępstwa w związku z ustawą [naruszenia prawa] w trakcie przemieszczenia, wymagającego nałożenia podatku akcyzowego, podatek akcyzowy jest należny w państwie członkowskim, w którym przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] popełnione, od osoby fizycznej lub prawnej, która gwarantowała uiszczenie podatku akcyzowego zgodnie z art. 15 ust. 3, bez uszczerbku dla zastosowania procedur postępowania karnego.

W przypadku gdy podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim innym niż państwo wysyłające, państwo członkowskie pobierające podatek informuje właściwe władze kraju wysyłającego.

2. W przypadku gdy w trakcie przemieszczenia zostanie wykryte przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość bez możliwości stwierdzenia, gdzie zostało ono [zostały one] popełnione, uważa się je za popełnione w państwie członkowskim, w którym zostało [zostały] wykryte.

3. Bez uszczerbku dla art. 6 ust. 2 w przypadku gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie dotrą do miejsca przeznaczenia i nie jest możliwe określenie, gdzie przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] popełnione, zostanie ono [zostaną one] uznane za popełnione w wysyłającym państwie członkowskim, które pobierze podatek akcyzowy w wysokości stawki obowiązującej w dniu wysłania produktów, chyba że w ciągu czterech miesięcy właściwe władze zostaną poinformowane o poprawności transakcji lub o miejscu gdzie przestępstwo lub odstępstwo od ustawy zostało [naruszenie prawa lub nieprawidłowość zostały] popełnione. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu rozwiązywania wszelkich naruszeń prawa lub nieprawidłowości oraz nakładania skutecznych kar.

4. Jeżeli przed upływem okresu trzech lat od daty sporządzenia dokumentu towarzyszącego, państwo członkowskie, w którym przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] faktycznie popełnione jest ustalone, że państwo członkowskie pobierze podatek akcyzowy w wysokości stawki obowiązującej w dniu, w którym towary zostały wysłane. W takim przypadku natychmiast po dostarczeniu poświadczenia pobrania podatku, pierwotnie nałożony podatek akcyzowy zostanie zwrócony".

2. Dyrektywa 76/308

12. Celem dyrektywy 76/308 jest zniesienie przeszkód w ustanowieniu i funkcjonowaniu wspólnego rynku wynikających z terytorialnego ograniczenia zakresu stosowania przepisów krajowych w dziedzinie poboru między innymi podatku akcyzowego.

13. Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy władza, do której kierowany jest wniosek, na wniosek władzy wnioskującej, oraz zgodnie z obowiązującymi normami prawnymi w państwie członkowskim, w którym ma ona swoją siedzibę, powiadamia adresata o wszystkich instrumentach i decyzjach, łącznie z tymi natury sądowej, które wydano na terenie Państwa Członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza wnioskująca i które odnoszą się do tego roszczenia lub do jego dochodzenia.

14. Artykuł 6 dyrektywy 76/308 stanowi:

„1. Na wniosek władzy wnioskującej władza, do której kierowany jest wniosek, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi stosującymi się do dochodzenia podobnych roszczeń powstałych w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, dokonuje dochodzenia roszczeń, które są przedmiotem instrumentu umożliwiającego jego wykonanie.

2. W tym celu wszelkie roszczenia w zakresie, których wystawiony został wniosek o dochodzenie są traktowane jako roszczenie państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek z wyjątkiem sytuacji, w których stosuje się art. 12".

15. Artykuł 7 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. Do wniosku o windykację roszczenia, który organ wnioskujący kieruje do organu współpracującego, musi być dołączony oficjalny lub uwierzytelniony odpis instrumentu, który pozwala na jego stosowanie, wydanego w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę organ wnioskujący, a także, stosownie do potrzeb, oryginał lub uwierzytelniony odpis innych dokumentów niezbędnych dla przeprowadzenia windykacji.

2. Organ wnioskujący może zwracać się z prośbą o windykację dopiero, gdy:

a) roszczenie lub instrument umożliwiający jego stosowanie nie są kwestionowane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę, z wyjątkiem przypadków, gdy stosowany jest art. 12 ust. 2 akapit drugi,

b) w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę, zastosował właściwe dostępne procedury windykacji na podstawie instrumentu, określonego w ust. 1, i zastosowane środki nie doprowadzą do pełnego zaspokojenia roszczenia.

[…]”

16. Artykuł 8 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. Instrument umożliwiający egzekucję roszczenia jest bezpośrednio uznany i automatycznie potraktowany jako instrument umożliwiający wykonanie roszczenia państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący.

2. Bez względu na akapit pierwszy, instrument umożliwiający egzekucję roszczenia może, o ile to właściwe i zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, zostać przyjęty jako lub uznany za instrument upoważniający do egzekucji na terytorium tego państwa członkowskiego albo też uzupełniony lub zastąpiony takim instrumentem.

W terminie trzech miesięcy od daty otrzymania wniosku o windykację państwa członkowskie podejmują starania w celu dopełnienia takiego przyjęcia, uzupełnienia lub zastąpienia, z wyjątkiem przypadków, gdy stosuje się akapit trzeci. Nie można go odrzucić, jeśli instrument zezwalający na egzekucję jest prawidłowo sporządzony. Organ współpracujący informuje organ wnioskujący o powodach przedłużenia trzymiesięcznego terminu.

Jeżeli którakolwiek z tych formalności spowoduje zakwestionowanie roszczenia lub instrumentu umożliwiającego egzekucję wydanego przez organ wnioskujący, stosuje się art. 12”.

17. Zgodnie z art. 12 ust. 1–3 dyrektywy 76/308:

„1. Jeżeli w trybie procedury dochodzenia roszczeń, roszczenie lub instrument umożliwiający jego wykonanie wydane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza wnioskująca są zakwestionowane przez zainteresowaną stronę, strona ta wnosi sprawę do właściwego organu państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza wnioskująca, zgodnie z obowiązującymi tam prawami. O tych działaniach władza wnioskująca powiadamia władzę, do której kierowany jest wniosek. Strona zainteresowana może również powiadomić o tych działaniach władzę, do której kierowany jest wniosek.

2. Gdy tylko władza, do której kierowany jest wniosek, otrzyma powiadomienie, określone w ust. 1 albo od władzy wnioskującej, albo od strony zainteresowanej, zawiesza procedurę wykonania do momentu decyzji właściwego organu w tej sprawie chyba że organ wnioskujący żąda inaczej zgodnie z akapitem drugim. […]

Bez względu na ust. 2 akapit pierwszy, organ wnioskujący może zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, zwrócić się do organu współpracującego o windykację kwestionowanego roszczenia, o ile odpowiednie przepisy ustawowe, wykonawcze i praktyki administracyjne obowiązujące w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, zezwalają na takie działanie. Jeżeli wynik sporu będzie następnie korzystny dla dłużnika, organ wnioskujący jest zobowiązany do zwrotu wszelkich odzyskanych sum, wraz z należnym odszkodowaniem, zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący.

3. W przypadku gdy kwestionuje się środki wykonania dochodzenia roszczeń stosowane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, sprawa zostaje wniesiona do właściwego organu tego państwa członkowskiego zgodnie z jego przepisami ustawowymi i wykonawczymi".

B. Prawo włoskie

18. Wzajemna pomoc w przedmiocie windykacji podatku akcyzowego jest uregulowana we Włoszech między innymi przez decreto legislativo n. 69, recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise" (dekret ustawodawczy nr 69 w sprawie „wykonania dyrektywy 2001/44/WE w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania [Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (FEOGA)] oraz opłat rolnych i ceł oraz w odniesieniu do [podatku od wartości dodanej (VAT)] i podatków akcyzowych"), z 9 kwietnia 2003 r.[4]. (zwany dalej „dekretem ustawodawczym nr 69/2003").

19. Artykuł 5 dekretu ustawodawczego nr 69/2003, zatytułowany „Pomoc w odzyskiwaniu wierzytelności", przewiduje:

„1. Na wniosek organu wnioskującego ministerstwo gospodarki i finansów wszczyna, na podstawie otrzymanych tytułów wykonawczych, postępowanie w celu odzyskania wierzytelności, o których mowa w art. 1, powstałych w państwie członkowskim, w którym organ ten ma siedzibę, zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do odzyskania podobnych wierzytelności powstałych na jego terytorium; wspomniane tytuły, które podlegają bezpośredniej i natychmiastowej egzekucji, są równoważne decyzjom o wpisie do rejestru, o których mowa w decreto del Presidente della Repubblica (dekrecie prezydenta republiki) nr 602 z dnia 29 września 1973 r.

2. Organ wnioskujący może zwracać się z wnioskiem o odzyskanie wierzytelności, dopiero gdy:

a) roszczenie lub instrument umożliwiający jego stosowanie nie są kwestionowane w państwie członkowskim, w którym organ ten ma siedzibę, z wyjątkiem wyraźnego zamiaru odzyskania wierzytelności w przypadku kwestionowania;

b) wszczął on w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, postępowania w celu odzyskania wierzytelności oraz w przypadku, gdy zastosowane środki nie doprowadzą do pełnego zaspokojenia roszczenia.

4 GURI nr 87 z dnia 14 kwietnia 2003 r.

3. Wniosek zawiera:

a) imię i nazwisko, nazwę lub nazwę spółki, adres lub siedzibę oraz wszelkie inne istotne informacje pomocne w identyfikacji osób fizycznych, osób prawnych lub osób trzecich będących dłużnikami, które posiadają aktywa;

b) nazwę, adres i wszelkie inne istotne informacje pomocne w identyfikacji organu wnioskującego;

c) tytuł wykonawczy, na podstawie którego dochodzi się odzyskania wierzytelności, wystawiony w państwie członkowskim, w którym organ wnioskujący ma siedzibę;

d) charakter i kwotę wierzytelności, w tym kwotę zasadniczą, odsetki i wszelkie kary, grzywny i koszty, określone w walutach państw członkowskich, w których siedziby mają organ wnioskujący i organ współpracujący;

e) datę doręczenia tytułu wykonawczego stronie zainteresowanej przez organ wnioskujący lub przez organ współpracujący;

f) wskazanie daty, począwszy od której możliwe jest wszczęcie postępowania w celu odzyskania wierzytelności zgodnie z przepisami obowiązującymi we wnioskującym państwie członkowskim, oraz okresu, w jakim jest to możliwe;

g) oświadczenie, że wierzytelność i tytuł wykonawczy nie zostały zakwestionowane w państwie wnioskującym, lub wyraźny zamiar odzyskania wierzytelności w przypadku zakwestionowania. W każdym przypadku wniosek musi zawierać oświadczenie, że postępowanie w celu odzyskania wierzytelności zostało wszczęte we wnioskującym państwie członkowskim oraz że nie doprowadzi do pełnego zaspokojenia roszczenia;

h) wszelkie inne istotne informacje.

4. Gdy tylko organ wnioskujący otrzyma jakiekolwiek istotne informacje dotyczące sprawy, z którą związany jest wniosek o odzyskanie wierzytelności, przekazuje te informacje do organu współpracującego.

5. Do wniosku o odzyskanie wierzytelności załącza się oryginał lub uwierzytelniony odpis tytułu wykonawczego wydanego w innym państwie członkowskim i inne dokumenty uznane za niezbędne do odzyskania wierzytelności. Do wniosku, tytułu wykonawczego i wszelkich innych dokumentów należy dołączyć tłumaczenie na język włoski.

6. W odniesieniu do spłaty należnych kwot, po wysłuchaniu organu wnioskującego, może zostać przyznane dłużnikowi odroczenie lub rozłożenie spłaty długu na raty w granicach i na warunkach przewidzianych w obowiązujących przepisach krajowych. Odsetki za zwłokę stosuje się zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi i są one naliczane od dnia doręczenia tytułu wykonawczego w celu odzyskania wierzytelności. Wszelkie kwoty otrzymane jako odsetki za uzgodnione odroczenie lub rozłożenie spłaty długu na raty przekazuje się organowi wnioskującemu.

7. Ministerstwo gospodarki i finansów odzyskuje wierzytelności od dłużnika i potrąca wszelkie koszty związane z postępowaniem w celu odzyskania wierzytelności, które ma zastosowanie do podobnych wierzytelności w prawie krajowym.

8. Przy odzyskiwaniu wierzytelności, o których mowa w niniejszym dekrecie, stosuje się w zakresie, w jakim są zgodne z niniejszym dekretem, przepisy zawarte w dekrecie Prezydenta Republiki nr 602 z dnia 29 września 1973 r., wraz z późniejszymi zmianami, oraz w dekrecie ustawodawczym nr 46 z dnia 26 lutego 1999 r., wraz z późniejszymi zmianami.

9. W przypadku, gdy odzyskiwanie wierzytelności jest szczególnie trudne, wiąże się z bardzo wysokimi kosztami lub ze zwalczaniem zorganizowanej przestępczości, organ wnioskujący i organ współpracujący mogą uzgodnić szczególne zasady spłaty, odpowiednie do danego przypadku.

10. Ministerstwo gospodarki i finansów informuje organ wnioskujący o działaniach podjętych w zakresie jego wniosku o odzyskanie wierzytelności".

20. Artykuł 6 dekretu ustawodawczego nr 69/2003 zatytułowany „Zakwestionowanie roszczenia" stanowi:

„1. Strona zainteresowana, która zamierza zakwestionować wierzytelność lub tytuł wykonawczy wydany we wnioskującym państwie członkowskim, musi zwrócić się do właściwego organu w tym państwie, zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami; w takim przypadku ministerstwo gospodarki i finansów, po otrzymaniu zawiadomienia o zakwestionowaniu od organu wnioskującego lub od zainteresowanej strony, zawiesza postępowanie egzekucyjne do czasu wydania decyzji przez wspomniany organ, chyba że organ wnioskujący żąda inaczej. Jeżeli postępowanie w przedmiocie odzyskania spornej wierzytelności zostało jednak wszczęte w następstwie wniosku złożonego przez organ wnioskujący, a wynik sporu okaże się korzystny dla dłużnika, organ wnioskujący będzie zobowiązany do zwrotu odzyskanej kwoty wraz z wszelkimi innymi kwotami należnymi na podstawie prawa włoskiego. Jeżeli w przedmiocie zakwestionowania zostanie wydane orzeczenie przez sąd, którego decyzja będzie korzystna dla organu wnioskującego i umożliwi odzyskanie wierzytelności w tym samym państwie, postępowanie egzekucyjne zostanie wznowione na podstawie tej decyzji.

2. Strona zainteresowana, która zamierza zakwestionować czynności postępowania egzekucyjnego, powinna zwrócić się do właściwego organu zgodnie z przepisami prawa krajowego.

3. Państwo członkowskie, w którym ma siedzibę organ wnioskujący, pozostaje zobowiązane wobec państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę organ współpracujący, do zwrotu kosztów i wyrównania strat poniesionych w wyniku czynności uznanych za nieuzasadnione ze względu na istotę wierzytelności lub ważność tytułu wykonawczego wydanego przez organ wnioskujący".

II. Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

21. W latach 1995 i 1996 spółka Silcompa sprzedawała do Grecji alkohol etylowy w procedurze zawieszenia podatku akcyzowego w rozumieniu art. 4 lit. c) dyrektywy 92/12. Z akt sprawy przedstawionych sądowi odsyłającemu i złożonych w sekretariacie Trybunału (zwanych dalej „aktami krajowymi") wynika, że sprzedaż ta została dokonana przez pośrednika, osoby fizycznej na rzecz różnych spółek greckich.

22. W styczniu 2000 r. w następstwie kontroli przeprowadzonej przez Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (techniczny urząd podatkowy w Reggio Emilii, Włochy) ustalono, że administracyjne dokumenty towarzyszące (zwane dalej „ADT") dotyczące partii alkoholu wysłanych przez spółkę Silcompe nigdy nie dotarły do greckiego urzędu celnego dla standardowego poświadczenia, natomiast pieczęcie urzędu celnego w Koryncie umieszczone na ADT znalezionych w spółce Silcompa były fałszywe. W konsekwencji w styczniu 2000 r. agencja wydała trzy decyzje wzywające do zapłaty [5] w celu odzyskania niezapłaconego podatku akcyzowego na łączną kwotę 6 296 495,47 EUR. Na wspomniane decyzje spółka Silcompa wniosła skargę do Tribunale di Bologna (sądu w Bolonii, Włochy), którego korzystne dla tej spółki wyroki [6] stały się przedmiotem odwołania agencji wniesionego do Corte d'appello di Bologna (sądu apelacyjnego w Bolonii, Włochy),

5 Decyzje wzywające do zapłaty nr 5/2000, 15/2000 i 18/2000.

6 Wyroki wydane w dniu 12 kwietnia i 8 września 2010 r.

23. Z krajowych akt sprawy wynika, że w kwietniu 2001 r. grecki organ celny zwrócił się do spółki Silcompa z wezwaniem do udzielenia informacji w celu uzyskania wyjaśnień dotyczących transakcji pomiędzy spółką Silcompa, pośrednikiem a spółkami greckimi. Spółka Silcompa odpowiedziała na ten wniosek i nie otrzymała już żadnego innego powiadomienia ze strony władz greckich.

24. W lutym 2004 r. grecki organ celny powiadomił agencję, że wysyłki dokonane przez spółkę Silcompę na rzecz greckiego przedsiębiorstwa zostały uznane za nieprawidłowe. W konsekwencji w dniu 27 marca 2004 r. techniczny organ podatkowy w Reggio Emilii wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego nr 6/2004 [7], która obejmowała zarówno włoskie wierzytelności podatkowe wynikające z decyzji wzywających do zapłaty wydanych w styczniu 2000 r., o których mowa w pkt 22 niniejszej opinii, jak i dodatkowe określenie wysokości zobowiązania podatkowego w wysokości 473 410,66 EUR, należnej w następstwie tego powiadomienia przez grecki organ administracji. Spółka Silcompa zaskarżyła decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego nr 6/2004 do Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (komisji podatkowej dla prowincji Reggio Emilia, Włochy). Postępowanie to doprowadziło do zawarcia we wrześniu 2017 r. ugody między agencją a spółką Silcompa nakładającej na tę ostatnią łączną kwotę 1 554 181,23 EUR z tytułu wierzytelności dochodzonej przez władze włoskie (zwanej dalej „ugodą”) [8].

25. W styczniu 2005 r. w odniesieniu do tych samych transakcji dostaw wewnątrzwspólnotowych urząd celny w Atenach wydał „decyzje o naliczeniu podatku akcyzowego” dotyczące niezgodnego z prawem wprowadzenia do obrotu na terytorium Grecji alkoholu etylowego wysłanego przez spółkę Silcompa do przedsiębiorstw działających na zasadzie „skrzynki pocztowej”. Stwierdzenie to było oparte, zgodnie z twierdzeniami stron przed sądem odsyłającym [9], na wcześniejszych postępowaniach karnych zakończonych wydaniem przez sąd grecki pierwszej instancji wyroku [10], który potwierdził dotarcie rozpatrywanych produktów do greckich podmiotów i nielegalne dopuszczenie tych produktów do obrotu.

26. W dniu 31 stycznia 2005 r. grecki organ podatkowy wystąpił na podstawie art. 7 dyrektywy 76/308 z wnioskiem o udzielenie pomocy przez Republikę Włoską w celu windykacji wierzytelności jego Skarbu Państwa w kwocie 10 280 291,66 EUR (zwanych dalej „wierzytelnościami dochodzonymi przez władze greckie”).

27. W dniu 13 września 2005 r. agencja doręczyła spółce Silcompa, na podstawie art. 5 dekretu ustawodawczego nr 69/2003, dwie decyzje wzywające do zapłaty [11], w których zażądała ona dobrowolnego uiszczenia kwot żądanych [12] z tytułu wierzytelności dochodzonych przez władze greckie. Spółka Silcompa wniosła skargę na te dwie decyzje wzywające do zapłaty do Commissione Tributaria Provinciale di Roma (komisji podatkowej dla prowincji Rzym, Włochy), która ją odrzuciła jako niedopuszczalną [13]. Rozpatrując apelację wniesioną przez spółkę Silcompa, Commissione tributaria regionale di Roma (regionalna komisja podatkowa w Rzymie, Włochy) wyrokiem z dnia 22 kwietnia 2010 r. [14]. uwzględniła skargę ze względu na niedoręczenie przez władze greckie wymaganych wstępnych decyzji oraz niewystarczające uzasadnienie wskazanych decyzji wzywających do zapłaty.

7 Punkty 8–10 uwag włoskiego rządu.

8 Spółka Silcompa wniosła o rozpatrzenie sprawy w trybie uproszczonym na podstawie art. 5A decreto legge n. 193/2016 (dekret ustawodawczy nr 193/2016). W odpowiedzi na pytania zadane przez Trybunał rząd włoski wskazuje, że spółka Silcompa dokonała pełnej zapłaty kwoty wskazanej w ugodzie.

9 Zobacz odwołanie agencji znajdujące się w aktach sprawy przedłożonych sądowi odsyłającemu i złożonych w sekretariacie Trybunału, s. 8.

10 Zgodnie z odwołaniem chodzi o wyrok sądu okręgowego w Atenach nr 98424/2001.

11 Wydane w dniu 1 września 2005 r. decyzja wzywająca do zapłaty RP 05/14 na kwotę 10 280 291,66 EUR oraz decyzja wzywająca do zapłaty RP 05/12 na kwotę 64 218,25 EUR z dnia 1 września 2005 r. Daty tych decyzji wzywających do zapłaty widnieją w aktach krajowych sprawy przedłożonych Trybunałowi.

12 Zdaniem rządu włoskiego decyzje te wskazywały płatności określone przez organ celne w Pireusie i organ celny w Atenach.

13 Wyrok nr 501/41/07 z dnia 3 grudnia 2007 r.

14 Wyrok nr 45/37/10.

28. Agencja wniosła zatem skargę kasacyjną opartą na trzech zarzutach, z których zdaniem sądu odsyłającego tylko drugi [15] i trzeci [16] są istotne dla odesłania prejudycjalnego.

29. Spółka Silcompa podnosi natomiast w odpowiedzi na skargę nieważność roszczeń o zapłatę podatku akcyzowego dotyczących czynów zarzucanych już przez agencję, tożsamość zarzucanych czynów i w związku z tym powielenie roszczenia podatkowego.

30. W tym względzie sąd odsyłający wskazuje, że w niniejszej sprawie zarówno włoski, jak i grecki organ podatkowy uważają, na podstawie odrębnych i niezależnych ustaleń, że miejscem popełnienia naruszenia jest dane państwo każdego z nich. Wierzytelności, których dochodzą władze greckie, wydają się opierać na wyroku w sprawie karnej, podczas gdy wierzytelności, których domagają się władze włoskie, opierają się na stwierdzonym fałszerstwie ADT. Tymczasem roszczenia o zapłatę podatku akcyzowego wzajemnie się wykluczają, ponieważ miejsce popełnienia naruszenia, jak wynika również z art. 20 dyrektywy 92/12, może być tylko jedno, a zatem obowiązek podatkowy również może być tylko jeden.

31. W tym kontekście spółka Silcoma mogłaby być zobowiązana do zapłaty tych samych kwot dwukrotnie (z tytułu podatku akcyzowego i z tytułu kary), co wiąże się, biorąc również pod uwagę dużą wysokość kwot, ze znacznym obciążeniem finansowym, a ponadto, oczywiście, z dwukrotnymi kosztami postępowania sądowego.

32. Sąd odsyłający wskazuje, że chociaż zgodnie z art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 pod pewnymi warunkami w przypadku późniejszego ustalenia miejsca popełnienia naruszenia pierwotnie nałożony podatek akcyzowy (w innym państwie) zostanie zwrócony, to zgodnie z tym samym przepisem ustalenie to musi mieć miejsce „przed upływem okresu trzech lat od daty sporządzenia dokumentu towarzyszącego", który to okres w niniejszej sprawie już upłynął.

33. Sąd odsyłający zastanawia się zatem, czy także w ramach postępowania dotyczącego środków egzekucyjnych przewidzianych w art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308 w wykonaniu wniosku o pomoc na podstawie art. 6 ust. 1 tej dyrektywy, istnienie przesłanek określonych w art. 20 dyrektywy 92/12, takich jak miejsce, w którym naruszenie lub nieprawidłowość zostały popełnione, może być przedmiotem oceny, przynajmniej w okolicznościach takich jak w sprawie, w której to samo żądanie zostało przedstawione jednocześnie przez organy państwa członkowskiego, w którym organ wnioskujący ma swoją siedzibę, (dalej zwane „wnioskującym państwem członkowskim") i przez władze państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, (zwanego dalej „współpracującym państwem członkowskim"), gdy w tym ostatnim państwie toczy się postępowanie w przedmiocie tych roszczeń.

15 W postępowaniu głównym w ramach zarzutu drugiego agencja zarzuca regionalnej komisji podatkowej w Rzymie, Włochy naruszenie art. 12 dyrektywy 76/308 i art. 6 dekretu ustawodawczego nr 69/2003. W tym względzie agencja zarzuca w istocie, że w kwestii pomocy wzajemnej między państwami członkowskimi zarzuty dotyczące wierzytelności i tytułu wykonawczego – w szczególności domniemany brak doręczenia wstępnych decyzji przez grecki organ – należy wnosić do krajowego organu prowadzącego egzekucję, tj. do właściwego organu greckiego.

16 W ramach trzeciego zarzutu agencja wskazuje naruszenie art. 3 legge n. 212 del 2000 (ustawy nr 212 z 2000 r), ponieważ regionalna komisja podatkowa w Rzymie uznała, iż uzasadnienie decyzji wzywających do zapłaty było niewystarczające, gdyż nie wskazano równoległych postępowań wszczętych we Włoszech w celu odzyskania należności z tytułu podatku akcyzowego w stosunku do tych samych transakcji. W tym względzie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w postępowaniu sądowym, które dotyczy postępowania egzekucyjnego wszczętego w ramach wzajemnej pomocy między państwami w zakresie odzyskania podatku akcyzowego, możliwe jest zbadanie ewentualnego „powielenia roszczenia podatkowego" ze względu na to, że z roszczeniem opartym na tych samych okolicznościach faktycznych leżących u jego podstaw wystąpiono jednocześnie w państwie wnioskującym, jak i w państwie, do którego skierowano wniosek.

34. Zdaniem sądu odsyłającego chodzi o ocenę, która nie wydaje się mieć wpływu na zaskarżoną zagraniczną wierzytelność lub zaskarżony zagraniczny instrument ani je kwestionować, tak jak zostało to przewidziane w art. 12 ust. 1 dyrektywy 76/308, lecz która dotyczy przesłanki i podstawy zgodności z prawem wniosku o pomoc, a zatem wszystkich środków egzekucyjnych. W szczególności postępowanie przed sądem krajowym dotyczy jedynie kwestii, czy dla celów odzyskania wierzytelności w ramach systemu współpracy istotna jest ocena przez współpracujące państwo członkowskie jego prawa do samej wierzytelności i czy taka kwestia może być oceniana przez sąd.

35. W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (najwyższy sąd kasacyjny, Włochy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy art. 12 ust. 3 dyrektywy Rady 76/308/EWG w związku z art. 20 dyrektywy Rady 92/12/EWG można interpretować w ten sposób, że – w postępowaniu wszczętym w przedmiocie środków egzekucyjnych dotyczących poboru podatku – przedmiotem oceny może być, i ewentualnie w jakich granicach, przesłanka miejsca (rzeczywistego wprowadzenia do obrotu), w którym faktycznie zostały popełnione nieprawidłowość lub naruszenie, jeżeli, tak jak w przypadku rozpatrywanym w niniejszym postępowaniu, to samo roszczenie oparte na tych samych transakcjach wywozu zostało podniesione w sposób niezależny wobec podatnika przez państwo wnioskujące i przez państwo współpracujące, a w państwie współpracującym jednocześnie jest w toku zarówno postępowanie w przedmiocie roszczenia krajowego, jak i postępowanie dotyczące poboru podatku na rzecz drugiego państwa, przy założeniu, że takie ustalenie stanowi przeszkodę dla wniosku o pomoc, a zatem dla wszystkich środków egzekucyjnych?”

III. Postępowanie przed Trybunałem

36. Uwagi na piśmie przedstawiły rządy włoski, hiszpański i szwedzki oraz Komisja Europejska.

37. W dniu 22 października 2019 r. Trybunał skierował do sądu odsyłającego wniosek o udzielenie informacji dotyczących stanu faktycznego i prawnego sporu w postępowaniu głównym.

38. Pismem z dnia 18 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 grudnia 2019 r., sąd odsyłający odpowiedział Trybunałowi.

39. Z powodu kryzysu sytuacji sanitarnej związanej z wirusem Covid-19 rozprawa przewidziana na dzień 26 marca 2020 r. została odwołana i decyzją z dnia 1 kwietnia 2020 r. została zastąpiona pytaniami, na które strony miały udzielić odpowiedzi na piśmie. Rządy włoski, hiszpański i szwedzki oraz Komisja udzieliły odpowiedzi na pytania w terminie wyznaczonym przez Trybunał.

IV. Analiza

A. W przedmiocie zakresu pytania prejudycjalnego

40. Tytułem wstępu należy zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, to do niego należy w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy z sądami krajowymi udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która pozwoli mu rozstrzygnąć zawisły przed nim spór, oraz że z tego punktu widzenia, w danym przypadku, to do Trybunału należy przeredagowanie przedstawionego mu pytania [17].

17 Wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Dyson, C-632/16 (EU:C:2018:599, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

41. W niniejszej sprawie przed sądami włoskimi prowadzone są dwa postępowania w przedmiocie odzyskania dwóch wierzytelności podatkowych dotyczących tych samych czynności objętych podatkiem akcyzowym, dochodzonych jednocześnie przez włoskie i greckie organy administracyjne. Z jednej strony źródłem wierzytelności, której dochodzą władze włoskie, jest stwierdzenie dokonane przez agencję w styczniu 2000 r., zgodnie z którym produkty wysłane do Grecji nigdy nie dotarły do greckiego urzędu celnego, a pieczęcie tego greckiego urzędu umieszczone na ADT były fałszywe. Z drugiej strony wierzytelności, których domagają się władze greckie, są oparte na stwierdzeniu przez te władze faktycznego, prawdopodobnie nieprawidłowego wprowadzenia spornych produktów do obrotu na terytorium greckim, na podstawie którego to stwierdzenia władze greckie zwróciły się w styczniu 2005 r. z wnioskami o windykację wierzytelności do agencji na podstawie właściwych przepisów krajowych transponujących dyrektywę 76/308.

42. Pytanie przedstawione przez sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy warunki stosowania art. 20 dyrektywy 92/12, a mianowicie warunki dotyczące miejsca, w którym naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie zostały popełnione, mogą być przedmiotem badania przez sąd państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, który rozpatruje skargę na środki egzekucji wierzytelności na podstawie art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308, w przypadku gdy wykonanie to prowadzi do podwójnego opodatkowania danej spółki podatkiem akcyzowym w odniesieniu do tych samych wyrobów [18].

43. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i z odpowiedzi na pytania z dnia 18 grudnia 2019 r. [19]. wynika, że sąd odsyłający zastanawia się nad wystarczającym charakterem uzasadnienia aktu, na którym oparto procedurę dochodzenia roszczeń we Włoszech na podstawie dyrektywy 76/308, oraz nad koniecznością dokonania oceny powielenia wierzytelności z tytułu podatku akcyzowego.

44. W tych okolicznościach należy rozumieć, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308 w związku z art. 20 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby sąd państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, badał, czy wykonanie wniosków o windykację wierzytelności z tytułu podatku akcyzowego, skierowanych do tego organu na podstawie art. 6 dyrektywy 92/12, prowadzi do dwukrotnego opodatkowania spółki w odniesieniu do tych samych transakcji i do tych samych wyrobów, w przypadku gdy wspomniany organ wcześniej prowadził postępowanie w przedmiocie dochodzenia wierzytelności w odniesieniu do tych wyrobów, która to wierzytelność jest przedmiotem postępowania sądowego w tym państwie.

45. Kluczowym elementem pytania przedstawionego przez sąd odsyłający jest ewentualne podwójne opodatkowanie podatkiem akcyzowym przez państwo członkowskie wysyłki i państwo członkowskie będące odbiorcą danych produktów. Należy zatem rozpocząć analizę od zasad zawartych w dyrektywie 92/12 i przypomnieć w szczególności pewne zasady dotyczące wymagalności podatku akcyzowego w rozumieniu tej dyrektywy (tytuł B). O ile dyrektywa 92/12 przewiduje w pewien sposób zasady materialne dotyczące kompetencji do opodatkowania podatkiem akcyzowym, o tyle *wykonywanie* tego uprawnienia na podstawie przepisów proceduralnych jest uregulowane w szczególności w dyrektywie 76/308 (tytuł C).

18 Podobnie jak Komisja należy zauważyć, że postępowania administracyjne dotyczące decyzji wzywających do zapłaty, które są przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za „równoległe” (pkt 13 wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym), ponieważ decyzje te zostały doręczone pięć lat po skierowaniu do spółki Silcompa w 2000 r. decyzji wzywającej do zapłaty tytułem włoskich wierzytelności. Ponadto, z zastrzeżeniem dopełnienia formalności zgodnie z prawem włoskim, sprawa dotycząca wierzytelności włoskich wydaje się być zakończona, ponieważ spółka Silcompa dokonała całkowitej spłaty wierzytelności zgodnie z ugodą (zob. pkt 24 niniejszej opinii).

19 Zobacz w szczególności pkt 5.

B. W przedmiocie wymagalności podatku akcyzowego na podstawie dyrektywy 92/12

46. W celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego [20] dyrektywa 92/12 zmierza do harmonizacji materialnych zasad dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, w szczególności w celu zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich. Harmonizacja ta pozwala co do zasady uniknąć podwójnego opodatkowania w stosunkach między państwami członkowskimi [21]. W ten właśnie cel wpisują się również art. 6 i 20 tej dyrektywy przewidujące ogólne i szczegółowe zasady dotyczące wymagalności podatku akcyzowego. Tymczasem osiągnięcie tego celu byłoby zagrożone, gdyby władze greckie i włoskie w niniejszej sprawie posiadały kolejno kompetencje do pobierania podatku akcyzowego od tej samej transakcji.

1. Uwagi ogólne dotyczące wymagalności podatku akcyzowego

47. Należy zauważyć, z jednej strony, że zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/12 zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu w rozumieniu tej dyrektywy jest produkcja na terytorium Unii wyrobów objętych podatkiem akcyzowym lub ich przywóz na to terytorium. Z drugiej strony, w przypadku podatków konsumpcyjnych ich wymagalność należy jak najściślej wiązać z konsumentem końcowym [22]. W tym celu art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 przewiduje, że wymagalność podatku akcyzowego od wyrobów podlegających temu podatkowi takich jak alkohol powstaje w szczególności w momencie dopuszczenia ich do konsumpcji [23].

48. Zasadniczo od wystąpienia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu do momentu wymagalności podatku akcyzowego upływa okres czasu. Dokładnie w tym okresie czasu procedura zawieszenia podatku określona w art. 4 lit. c dyrektywy 92/12 znajduje zastosowanie jako obowiązujący system podatkowy w szczególności do produkcji wyrobów, co do których podatek akcyzowy został zawieszony [24]. Ta procedura, której podlegają wyroby rozpatrywane w postępowaniu głównym, przewiduje wymagalność podatku akcyzowego dopiero od momentu wyjścia wyrobów z tej procedury i dopuszczenia ich do konsumpcji. Zatem podatek akcyzowy związany z produktami objętymi tą procedurą nie jest jeszcze wymagalny, chociaż powstało już zdarzenie podatkowe [25].

20 Zobacz w szczególności 4 motyw dyrektywy 92/12; zob. także wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in., C-296/95, EU:C:1998:152, pkt 22; z dnia 5 kwietnia 2001 r., Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 39; a także z dnia 29 kwietnia 2004 r., Komisja/Niemcy, C-240/01, EU:C:2004:251, pkt 36.

21 Wyroki: z dnia 30 maja 2013 r. Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, pkt 22, 23), z dnia 3 lipca 2014 r. Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, pkt 17); a także z dnia 5 marca 2015 r., Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, pkt 20). Ponadto wola uniknięcia podwójnego opodatkowania wynika z art. 8 dyrektywy 92/12, który zezwala jednostkom, w pewnych okolicznościach, na przewóz towarów do innego państwa członkowskiego w ramach zwolnienia z należności celnych, a także z art. 22 tej dyrektywy, który przewiduje zwrot od państwa członkowskiego wysyłki w przypadkach określonych w artykułach 7 i 10 tej dyrektywy.

22 Jeśli chodzi o zasady leżące u podstaw dyrektywy 92/12, zob. opinię rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Zobacz także w odniesieniu do doktryny D. Berlin, *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, vol. I, Éditions de Université de Bruxelles, 2012.

23 Należy odróżnić, jak podkreśla Komisja, dopuszczenie wyrobów do konsumpcji od konsumpcji tych wyrobów.

24 Wyrok z dnia 5 kwietnia 2001 r., Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 31).

25 Wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, pkt 42); z dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 78); z 28 stycznia 2016 r., BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 22).

49. Z art. 4 lit. b) i art. 11 ust. 2 dyrektywy 92/12 wynika ogólna zasada, zgodnie z którą produkcja, przetwarzanie i magazynowanie wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i umieszczonych w procedurze zawieszenia podatku może odbywać się wyłącznie w składzie podatkowym, który jest należycie upoważniony przez państwo członkowskie, na którego terytorium wyroby te się znajdują. Zgodnie z art. 15 tej dyrektywy przepływ wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w ramach systemu zawieszenia może odbywać się jedynie pomiędzy składami podatkowymi, przy czym uprawniony właściciel składu odgrywa główną rolę w procedurze przepływu tych towarów [26].

50. Przepisy dyrektywy 92/12, rozpatrywane łącznie, przewidują zatem jednolity system wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w państwach członkowskich oparty na zasadzie, zgodnie z którą podatek akcyzowy jest wymagalny tylko raz. Poszanowanie zasad dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli wyrobów objętych podatkiem akcyzowym jest nieodzownym warunkiem osiągnięcia celów dyrektywy 92/12. Niemniej jednak nie można wykluczyć, że w praktyce te zasady będą naruszane, co stanowiło powód, dla którego prawodawca przewidział zasady szczególne określone w dyrektywie 92/12.

2. W przedmiocie zakresu stosowania art. 20 dyrektywy 92/12

51. Według doktryny najbardziej narażone na oszustwa są przypadki, w których do naruszenia lub nieprawidłowości dochodzi w momencie przemieszczania wyrobów w procedurze zawieszenia podatku [27]. Ponieważ naruszenie lub nieprawidłowość mogą mieć miejsce w każdym państwie członkowskim, w którym dochodzi do przemieszczenia wyrobów, art. 20 dyrektywy 92/12 zmierza do zapobieżenia sporom kompetencyjnym między państwami członkowskimi, które opodatkowują wyroby będące przedmiotem naruszenia lub nieprawidłowości [28]. Trybunał orzekł już, że przepis ten wskazuje państwo członkowskie, które jest wyłącznie uprawnione do pobierania podatku akcyzowego w przypadku naruszenia lub nieprawidłowości w trakcie przemieszczania, takich jak odstępstwa z naruszeniem prawa do systemu zawieszenia podatku [29].

52. W szczególności ust. 1 i 2 art. 20 dyrektywy 92/12 odnoszą się do sytuacji, w której naruszenie lub nieprawidłowość zostały popełnione *w trakcie przemieszczania*. Ustęp 1 dotyczy w szczególności sytuacji, w której miejsce tego naruszenia lub nieprawidłowości jest znane, natomiast ust. 2 odnosi się do sytuacji, w której miejsca popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości nie można ustalić. W takim przypadku uznaje się, że naruszenie zostało popełnione w państwie członkowskim, w którym zostało ono stwierdzone [30].

53. Artykuł 20 ust. 3 dyrektywy 92/12 uściśla z kolei, że w przypadku, gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie dotrą do miejsca przeznaczenia i nie jest możliwe określenie, gdzie naruszenie lub nieprawidłowość zostało popełnione, zostanie ono uznane za popełnione w wysyłającym państwie członkowskim, które pobierze podatek akcyzowy [31]. W ten sposób przepis ten reguluje sytuację związaną z niedostarczeniem przedmiotowego wyrobu. W takim przypadku za właściwe uznaje się państwo wysyłki.

26 Zobacz wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, pkt 31, 32) w odniesieniu do systemu odpowiedzialności ustanowionego przez dyrektywę 92/12 w zakresie wszystkich ryzyk nieodłącznie związanych z przepływem wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i objętych takim systemem. W konsekwencji ten właściciel składu został wskazany jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, jeżeli naruszenie lub nieprawidłowość pociągające za sobą wymagalność tego podatku zostały popełnione w trakcie przepływu tych produktów.

27 Zobacz w tym względzie D.Berlin, Jurisclasseur Europe Traité, fascicule n° 1650, *Fiscalité indirecte*, 1 stycznia 2016 r., pkt 56.

28 Opinia rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, pkt 74).

29 Wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, pkt 43); z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, pkt 44).

30 Ta interpretacja znajduje potwierdzenie w pracach przygotowawczych do dyrektywy 2008/118, które wyjaśniają cel art. 20 dyrektywy 92/12. Zobacz projekt dyrektywy Rady w sprawie ogólnych warunków dotyczących podatku akcyzowego (KOM/2008/0078 wersja ostateczna).

31 Wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, pkt 47).

54. O ile ust. 2 i 3 wspomnianego art. 20 zawierają wyżej wymienione domniemania, o tyle art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 przewiduje mechanizm „korygujący" na wypadek, gdy domniemanie później zostaje obalone ze względu na okoliczności faktyczne pozwalające na ustalenie jurysdykcji innego państwa członkowskiego niż to, które zostało wyznaczone na podstawie tego domniemania. W tym celu ust. 4 stanowi, że jeżeli przed upływem terminu trzech lat od daty wydania ADT zostanie ustalone państwo członkowskie, w którym naruszenie lub nieprawidłowość zostało faktycznie popełnione [32], do tego państwa członkowskiego należy podjęcie kroków w celu pobrania należnego podatku akcyzowego.

55. Z powyższych przepisów dyrektywy 92/12 rozpatrywanych łącznie można wywieść kilka wniosków. W pierwszej kolejności, podatek akcyzowy staje się wymagalny nie tylko wraz z dopuszczeniem do konsumpcji wyrobów, ale także wraz z opuszczeniem przez nie, w tym niezgodnie z prawem, procedury zawieszenia podatku. Jak podkreślił rzecznik generalny Colomer „w przypadku gdy działalność stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem akcyzowym (przywóz i wytworzenie) odbywa się poza systemem zawieszenia podatku lub gdy odstępstwo od tego systemu ma miejsce w innym momencie niż dopuszczenie do konsumpcji, prawodawca [Unii] traktuje te sytuacje tak samo jak dopuszczenie do konsumpcji i w konsekwencji jako czynniki skutkujące wymagalnością podatku akcyzowego, co pozwala uniknąć sytuacji, w której towary opodatkowane podatkiem akcyzowym nie podlegałyby opodatkowaniu tym podatkiem" [33].

56. W drugiej kolejności, ponieważ dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym może nastąpić tylko raz, miejsce popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości w trakcie przemieszczania może być tylko jednokrotne. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w zrównaniu naruszenia lub nieprawidłowości popełnionych w trakcie przepływu produktów z dopuszczeniem ich do konsumpcji oraz w istnieniu mechanizmu „korekcyjnego" z art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12. A zatem, o ile w praktyce w różnych państwach członkowskich w trakcie przepływu tego samego wyrobu akcyzowego może dojść do kilku kolejnych naruszeń lub nieprawidłowości (przypadek wielości naruszeń lub nieprawidłowości), o tyle tylko pierwsze z nich, to znaczy takie, które doprowadziło do wyjścia wyrobów będących w trakcie przemieszczania z procedury zawieszenia podatku akcyzowego, ma znaczenie prawne w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, ponieważ takie naruszenie lub taka nieprawidłowość skutkowały najprawdopodobniej dopuszczeniem wyrobów do konsumpcji.

3. W przedmiocie mechanizmu „korygującego" przewidzianego w art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12

57. Artykuł 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 przewiduje mechanizm zwany korygującym, zgodnie z którym, jeżeli przed upływem terminu trzech lat *od daty wystawienia ADT* [34] zostanie ustalone państwo członkowskie, w którym naruszenie lub nieprawidłowość zostały faktycznie popełnione, państwo to dokonuje poboru podatku akcyzowego w stawce obowiązującej w dniu wysyłki towarów. W takim przypadku natychmiast po dostarczeniu poświadczenia pobrania podatku, pierwotnie pobrany podatek akcyzowy zostanie zwrócony. W zakresie, w jakim art. 20 ust. 1–3 dyrektywy 92/12 zawiera wyżej omówione domniemania, ust. 4 tego artykułu zawiera mechanizm obejmujący przypadki, w których rzeczywista sytuacja różni się od sytuacji domniemanej. Jednakże ze względu na zasadę pewności prawa wspomniany mechanizm stosuje się jedynie przez okres trzech lat od daty wystawienia ADT.

32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału jednostki mają prawo uzyskać zwrot podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów wspólnotowych. Prawo to jest konsekwencją i uzupełnieniem praw przyznanych przez nie jednostkom zgodnie z interpretacją przedstawioną przez Trybunał. Dane państwo członkowskie jest więc zasadniczo zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego (wyrok z dnia 2 października 2003 r., Weber's Wine World i in., C-147/01, EU:C:2003:533, pkt 93 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Opinia rzecznika generalnego D. Ruiz-Jarabo Colomera w sprawie Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, pkt 38).

34 W tym względzie art. 19 dyrektywy 92/12 przewiduje, że ADT sporządza się w czterech egzemplarzach, w tym jeden do zachowania przez nadawcę, jeden dla odbiorcy, jeden do zwrócenia nadawcy w celu wniesienia podatku oraz jeden egzemplarz do przedstawienia właściwym władzom państwa członkowskiego przeznaczenia. W konsekwencji ADT jest wystawiany w momencie wysyłki wyrobów.

58. Przepis ten przewiduje zatem dwie kumulatywne przesłanki, a mianowicie popełnienie naruszenia lub nieprawidłowości w państwie członkowskim innym niż to, w którym podatek akcyzowy został uiszczony, oraz trzyletni termin liczony od daty wystawienia ADT. Z systematyki art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 wynika zatem, że przestrzeganie tego terminu powinno być badane tylko wtedy, gdy państwo członkowskie, w którym popełniono naruszenie lub nieprawidłowość zostało faktycznie ustalone i różni się ono od pierwotnie ustalonego państwa członkowskiego.

4. W przedmiocie zastosowania wyżej wymienionych zasad w niniejszej sprawie

59. Na wstępie, z jednej strony, należy zauważyć, że badanie kompetencji władz włoskich i greckich jest skomplikowane z uwagi na fakt, iż wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawiera niewiele informacji na temat rozpatrywanych sytuacji faktycznych i prawnych. Z drugiej strony, z powodu braku szczegółowych informacji nie jest możliwe określenie konkretnego problemu interpretacyjnego, który można odnieść do dyrektywy 92/12. Mimo że to do sądu odsyłającego należy dokonanie niezbędnych ustaleń faktycznych i zastosowanie ich do zawisłego przed nim sporu, to jednak zadaniem Trybunału jest dokonanie wykładni prawa wspólnotowego w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej, którą przedstawił sąd odsyłający, tak aby udzielić sądowi odsyłającemu przydatnych wskazówek służących rozstrzygnięciu zawisłej przed nim sprawy[35].

60. Należy przypomnieć, że z jednej strony w wymienionych w pkt 22 niniejszej opinii sprawach dotyczących wierzytelności dochodzonych przez władze włoskie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że agencja uznała, iż naruszenie lub nieprawidłowość polegały na braku zakończenia procedury zawieszenia, ponieważ otrzymane przez spółkę Silcompa ADT w związku z wysyłkami danych wyrobów zostały sfałszowane poprzez opatrzenie ich fałszywą pieczęcią greckiego urzędu celnego. Organ ten uznał zatem, że sfałszowanie ADT stanowiło naruszenie lub nieprawidłowość popełnione we Włoszech, a w konsekwencji niezgodne z prawem opuszczenie procedury zawieszenia podatku akcyzowego, co doprowadziło do zaistnienia wymagalności podatku akcyzowego we Włoszech[36]. W rezultacie w styczniu 2000 r. agencja doręczyła związane z tym decyzje wzywające do zapłaty. Z drugiej strony, w sprawach dotyczących wierzytelności dochodzonych przez władze greckie i leżących u podstaw decyzji wzywającej do zapłaty kwestionowanej w postępowaniu głównym (wspomnianych w pkt 26 i 27 niniejszej opinii) należy założyć, że władze greckie najprawdopodobniej ustaliły swoje kompetencje na podstawie art. 6 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/12, ponieważ produkty zostały dopuszczone do obrotu w Grecji w sposób nieprawidłowy, przy czym okoliczność ta powinna jednak zostać zbadana przez sąd odsyłający[37].

61. Z powyższego wynika, że skoro władze włoskie stwierdziły, iż rozpatrywane wyroby wysyłane przez spółkę Silicompa w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego nie dotarły do miejsca przeznaczenia w Grecji i że związane z nimi ADT zostały sfałszowane, wyroby te wyszły z tej procedury z uwagi na naruszenie lub nieprawidłowość popełnione w trakcie przepływu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w rozumieniu art. 20 dyrektywy 92/12. Okazuje się zatem, że zgodnie z ust. 1 tego artykułu agencja była uprawniona do odzyskania wierzytelności podatkowej poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów prawa krajowego. Jak już wskazano powyżej, systematyka art. 20 dyrektywy 92/12, rozpatrywanego jako całość, opiera się na koncepcji, zgodnie z którą naruszenie lub nieprawidłowość popełnione w trakcie przepływu wyrobów objętych procedurą zawieszenia podatku

35 Wyrok z dnia 9 listopada 2006 r., Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, pkt 22).

36 Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy nie wynika jednak, który przepis dyrektywy 92/12 został zastosowany w celu uznania, że podatek akcyzowy stał się wymagalny we Włoszech. Ponieważ art. 20 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 nakłada na uprawnionego właściciela składu obowiązek zapłaty podatku akcyzowego w przypadku naruszenia lub nieprawidłowości popełnionych w trakcie przemieszczania wyrobów w ramach procedury zawieszenia podatku, należy założyć, że przepis ten został zastosowany w niniejszej sprawie.

37 Prawdą jest, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest mało precyzyjny w odniesieniu do przepisów dyrektywy 92/12, które zostały zastosowane przez władze greckie. W związku z tym okoliczność ta powinna zostać zweryfikowana przez sąd odsyłający.

akcyzowego są równoznaczne z ich dopuszczeniem do konsumpcji, co może nastąpić tylko jeden raz w odniesieniu do tych samych produktów. Pomimo tej zasady w 2005 r. agencja zaakceptowała wniosek o pomoc złożony przez władze greckie w celu odzyskania wierzytelności z tytułu akcyzy określonych przez władze greckie wobec tej samej spółki i dotyczących tych samych produktów.

62. Tymczasem w niniejszej sprawie Trybunał nie dysponuje żadnym konkretnym dowodem pozwalającym na ocenę ewentualnego popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości w państwie członkowskim innym niż Włochy. Nielegalne wprowadzenie do obrotu na terytorium Grecji alkoholu etylowego wysyłanego przez spółkę Silcompa, które doprowadziło do wszczęcia postępowania karnego w Grecji, należy wprawdzie uznać za naruszenie lub nieprawidłowość w odniesieniu do rozpatrywanych produktów, lecz jest ono, w świetle okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym i ogólnej systematyki dyrektywy 92/12, jedynie konsekwencją naruszenia lub nieprawidłowości, które zostały popełnione wcześniej we Włoszech.

63. W tych okolicznościach jestem zdania, że, biorąc pod uwagę to ustalenie, którego dokonują wspomniane organy lub sądy, analiza drugiego warunku przewidzianego w art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12, a mianowicie tego, w którym momencie rozpoczyna bieg wspomniany trzyletni termin dla celów stosowania mechanizmu „korygującego" określonego w tym przepisie, nie ma znaczenia w ramach niniejszego postępowania prejudycjalnego. Jak już bowiem wspomniałem, badanie tego terminu powinno nastąpić tylko wtedy, gdy państwo członkowskie, w którym naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie zostało popełnione, zostanie ustalone i różni się od pierwotnie ustalonego państwa członkowskiego, co nie wydaje się mieć miejsca w postępowaniu głównym.

64. W tym kontekście pojawia się pytanie, czy i w jaki sposób sąd odsyłający jako sąd współpracującego państwa członkowskiego może kontrolować istnienie ewentualnego powielenia wierzytelności dotyczących podatku akcyzowego przez dwa organy różnych państw członkowskich.

C. W przedmiocie dyrektywy 76/308 w sprawie wzajemnej pomocy

1. W przedmiocie ram prawnych analizy

65. O ile utworzenie rynku wewnętrznego pozwoliło przedsiębiorstwom korzystać w pełni z przestrzeni gospodarczej istniejącej w jego ramach, o tyle krajowe organy podatkowe, dla których granice nie przestały istnieć, od lat 70-tych mogą wykorzystywać pewne instrumenty pomocy prawnej w celu zapewnienia lepszej skuteczności w dziedzinie podatkowej [38]. W ten sposób dyrektywa 76/308 poprzez ułatwienie odzyskiwania wierzytelności między państwami członkowskimi realizuje zasadę wzajemnego zaufania [39]. Wdrożenie systemu wzajemnej pomocy ustanowionego w tej dyrektywie zależy od istnienia takiego zaufania między zainteresowanymi organami krajowymi [40].

66. Wspomniana dyrektywa przewiduje, z jednej strony, trzy odrębne i szczególne formy wzajemnej pomocy, którą organ współpracujący ma obowiązek udzielić na wniosek organu wnioskującego, a mianowicie wniosek o udzielenie informacji [41], wniosek o doręczenie adresatowi dokumentów dotyczących wierzytelności pochodzącej z państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ wnioskujący [42], oraz wniosek o dochodzenie wierzytelności będących przedmiotem dokumentu

38 D.Berlin, „Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne", JurisClasseur Europe Traité, 1 maja 2019 r., pkt 49.

39 Zobacz V.Michel, „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe*, nr 3, marzec 2010, komentarz nr 109, A. Maîtrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, pkt 479 i nast.

40 Zobacz wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 40, 41).

41 Na mocy art. 4 dyrektywy 76/308. W odniesieniu do wymiany informacji zob. F. Fernández Marín, „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, v. 8, 2018, s. II, s. 25–95.

42 Na mocy art. 5 dyrektywy 76/308.

umożliwiającego jej egzekucję [43]. Z drugiej strony dyrektywa 76/308 zawiera przepisy szczególne dotyczące ustalenia jurysdykcji pomiędzy wnioskującym państwem członkowskim a współpracującym państwem członkowskim, do którego kierowany jest wniosek. Sprawa w postępowaniu głównym dotyczy wniosku o pomoc przy odzyskiwaniu wierzytelności, ponieważ władze greckie zwróciły się z takim wnioskiem do agencji.

a) Podział kompetencji przewidziany w art. 12 dyrektywy 76/308

67. Artykuł 12 dyrektywy 76/308 określa podział kompetencji pomiędzy organami państwa członkowskiego wnioskującego i organami współpracującego państwa członkowskiego w zakresie rozpatrywania środków zaskarżenia skierowanych przeciwko roszczeniu, tytułowi wykonawczemu lub środkom dochodzenia roszczenia. Jeżeli chodzi o takie środki zaskarżenia, wybór właściwego organu państwa członkowskiego, do którego strona powinna się zwrócić zależy od tego, czy zarzut dotyczy, z jednej strony, wierzytelności lub instrumentu umożliwiającego jej zaspokojenie albo, z drugiej strony, środków dochodzenia roszczenia. Jak to zauważył rzecznik generalny M. Bobek, dyrektywa 2010/24, która zastąpiła dyrektywę 76/308, przewiduje, co do zasady, stosowanie zasady lex auctoritatis, w myśl której działania podejmowane przez organy państwa członkowskiego (a zatem i ich ważność) podlegają prawu tego państwa członkowskiego [44]. W rezultacie właściwy organ każdego z państw członkowskich bada jedynie legalność tych czynności i środków, które zostały zastosowane przez organy danego państwa członkowskiego w świetle ustawodawstwa tego państwa [45].

68. I tak, zgodnie z art. 12 ust. 1 dyrektywy 76/308, w przypadku, gdy roszczenie lub instrument umożliwiający jego zaspokojenie są zakwestionowane w toku procedury dochodzenia roszczeń sprawę wnosi się przed właściwy organ wnioskującego państwa członkowskiego. Jeżeli natomiast kwestionowane są środki dochodzenia roszczenia podjęte w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, skargę należy zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308 wnieść do właściwego organu tego państwa członkowskiego [46].

69. W celu pełnego zagwarantowania zainteresowanemu w trakcie procedury dochodzenia wierzytelności jego prawa do zakwestionowania wierzytelności lub instrumentu umożliwiającego jej zaspokojenie, art. 12 ust. 2 dyrektywy 76/308 przewiduje, że do czasu wydania decyzji przez właściwy organ wnioskującego państwa członkowskiego organ współpracujący zawiesza wykonanie, gdy tylko otrzyma powiadomienie, że toczy się postępowanie dotyczące zakwestionowania wierzytelności lub instrumentu umożliwiającego jej zaspokojenie.

70. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, przedstawiony w niniejszej opinii rozdział kompetencji jest konsekwencją faktu, że wierzytelność i tytuł wykonawczy są ustalane na podstawie prawa obowiązującego w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ wnioskujący, natomiast w przypadku środków dochodzenia roszczenia w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, ten ostatni organ stosuje, na podstawie art. 5 i 6 dyrektywy 76/308, przepisy przewidziane dla odpowiednich aktów w obowiązującym go prawie krajowym [47]. Ponadto, z art. 8 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że instrument umożliwiający wykonanie dochodzenia roszczeń zostaje bezpośrednio uznany i jest automatycznie traktowany jak tytuł wykonawczy państwa członkowskiego,

43 Na mocy art. 6 dyrektywy 76/308.

44 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, pkt 40).

45 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, pkt 43).

46 Zobacz także 10 motyw dyrektywy 76/308, zgodnie z którym osoba zainteresowana musi wnieść skargę kwestionującą roszczenie przed właściwy organ państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza wnioskująca, oraz że władza, do której kierowany jest wniosek, musi zawiesić wszelkie procedury wykonawcze, które rozpoczęła, dopóki wyżej wspomniany organ nie podejmie decyzji.

47 Wyroki: z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 40); z dnia 14 marca 2019 r., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, pkt 34).

w którym siedzibę ma organ współpracujący, co stanowi, według mojego rozumienia, wyraz zasady wzajemnego zaufania. Z tego podziału kompetencji wynika, że co do zasady organ współpracujący nie może kwestionować ważności i wykonalności aktu lub decyzji, w przypadku których organ wnioskujący zwraca się o pomoc w celu odzyskania należności. Orzecznictwo złagodziło jednak tę zasadę.

b) W przedmiocie możliwości odmowy przez organy krajowe udzielenia wzajemnej pomocy

71. Ponieważ, z jednej strony, z art. 8 ust. 1 dyrektywy 76/308 wynika, że instrument umożliwiający wykonanie dochodzenia roszczeń zostaje bezpośrednio uznany i jest automatycznie traktowany jak instrument umożliwiający egzekucję wierzytelności państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, z drugiej strony, z art. 6 tej dyrektywy wynika, że organ współpracujący „dokonuje" tego dochodzenia roszczeń, wspomniana dyrektywa przewiduje automatyczne wykonanie przez organ współpracujący rzeczonego odzyskania. Co więcej nie istnieje żaden szczególny przepis pozwalający na nieuwzględnienie wniosku o dochodzenie [48]. W braku takich przepisów w orzecznictwie Trybunału wprowadzono podstawę pozwalającą władzom i organom krajowym, w drodze wyjątku, na odmowę udzielenia pomocy w zakresie dochodzenia w przypadku, gdy jest to sprzeczne z porządkiem publicznym państwa.

72. W tym względzie w swoim wyroku Kyrian [49] Trybunał orzekł, że „nie można wykluczyć, że *wyjątkowo*, organy państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, mogą być uprawnione do badania, czy wykonanie tego tytułu może stanowić zagrożenie, w szczególności dla *porządku publicznego tego państwa* i w danym przypadku mogą one odmówić zgody na pomoc w całości lub w części lub uzależnić ją od spełnienia określonych przesłanek" [50]. W ocenie Trybunału „[b]yłoby jednak trudne do przyjęcia, aby dokument umożliwiający egzekucję miał zostać wykonany przez to państwo członkowskie, jeśli wykonanie to mogłoby stanowić zagrożenie dla jego *porządku publicznego*" [51]. W późniejszym wyroku Trybunał ponowił tę zasadę w sprawie Donnellan [52], zezwalając na taką odmowę w przypadku, gdy wykonanie przepisów dyrektywy w zakresie wzajemnej pomocy prowadzi ze względu na braku powiadomienia zainteresowanego do naruszenia praw podstawowych, tj. art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej [53]. W ten sposób Trybunał zastosował klasyczne orzecznictwo w zakresie ograniczenia zasady wzajemnego zaufania [54] w kontekście, w którym zastosowanie tej zasady prowadzi do ewentualnego naruszenia praw podstawowych.

48 Artykuł 4 ust. 3 dyrektywy 76/308 przewiduje podstawy odmowy. Przepis ten odnosi się jednak do wniosku o udzielenie informacji, który nie jest przedmiotem niniejszej sprawy.

49 Wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 42); potwierdzony wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 47). Wyróżnienie własne.

51 Wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 43); potwierdzony w wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 48). Wyróżnienie własne.

52 Wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 Trybunał orzekł w szczególności, że art. 14 ust. 1 i 2 dyrektywy 2010/24 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, aby organ państwa członkowskiego odmówił wykonania wniosku o odzyskanie dotyczącego wierzytelności z tytułu kary pieniężnej nałożonej w innym państwie członkowskim ze względu na to, że decyzja o nałożeniu tej sankcji nie została właściwie doręczona zainteresowanemu przed złożeniem wniosku o odzyskanie należności do wspomnianego organu na podstawie tej dyrektywy (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Zobacz w odniesieniu do ograniczenia zasady wzajemnego zaufania wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r., N.S. i in. (C-411/10 i C-493/10, EU:C:2011:865); z dnia 5 kwietnia 2016 r., Aranyosi i Căldăraru (C-404/15 et C-659/15 PPU, EU:C:2016:198); a także z dnia 25 lipca 2018 r., Minister for Justice and Equality (nieprawidłowości w systemie sądownictwa) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

73. Nie mniej jednak w niniejszej sprawie Trybunał ma rozstrzygnąć, czy istnieją podstawy dla odmowy udzielenia pomocy w przypadku ustalenia powielenia roszczenia podatkowego dotyczącego podatku akcyzowego [55]. Czy takie powielenie w sytuacji, w której państwo członkowskie wykonuje prawo Unii, może stanowić podstawę odmowy wykonania wniosku o pomoc w windykacji podatkowej? W tym względzie, przed przystąpieniem do oceny ewentualnego naruszenia porządku publicznego lub praw podstawowych, za stosowne uważam rozważenie, czy odpowiedź na to pytanie nie wynika z mających zastosowanie przepisów prawa wtórnego.

2. W przedmiocie obowiązku oceny przez organy wnioskującego państwa członkowskiego kompetencji władz tego państwa

74. Moim zdaniem odpowiedź na pytanie prejudycjalne może być jedynie przecząca.

75. Jak już bowiem wskazano w pkt 47–50 niniejszej opinii, z systematyki dyrektywy 92/12 wynika, że dopuszczenie do konsumpcji wyrobu akcyzowego może nastąpić tylko jeden raz, ponieważ podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia wyrobu do konsumpcji, niezależnie od tego, czy jest ono prawidłowe czy nie. Dla celów takiej wymagalności zgodnie z art. 20 dyrektywy 92/12 za dopuszczenie do konsumpcji wyrobów uznaje się wyjście z procedury zawieszenia podatku w związku z popełnieniem naruszenia lub nieprawidłowości w trakcie ich przepływu. Jednakże, jak wskazano w pkt 56 niniejszej opinii, zgodnie z tym przepisem istotne jest jedynie pierwsze naruszenie lub nieprawidłowość skutkujące wyjściem wyrobów w trakcie przepływu z procedury zawieszenia podatku akcyzowego. Jednakże w praktyce nie można wykluczyć istnienia sporów dotyczących określenia miejsca takiego naruszenia lub takiej nieprawidłowości.

76. W związku z tym w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie zadane przez sąd odsyłający w kwestii, czy sąd państwa wezwanego może w ramach postępowania dotyczącego badania zgodności z prawem środków egzekucyjnych dotyczących poboru podatku ocenić ustalenie miejsca, w którym naruszenie lub nieprawidłowość zostały popełnione, należy w świetle przepisów dyrektywy 76/308, wspomnianych w pkt 67–70 niniejszej opinii, rozstrzygnąć, czy takie ustalenie dotyczy wierzytelności, tytułu egzekucyjnego lub środków egzekucyjnych w rozumieniu art. 12 dyrektywy 76/308. Moim zdaniem odpowiedź na to pytanie można wywieść z całości przepisów dyrektywy 92/12, a w szczególności jej art. 6 i 20, które, jak już wskazałem, mają na celu określenie kompetencji państw członkowskich do poboru podatku akcyzowego od wyrobów objętych tą dyrektywą.

77. Z art. 6 i 20 dyrektywy 92/12 wynika w szczególności, że kompetencja państwa członkowskiego do poboru podatku akcyzowego od wyrobów takich jak alkohol odnosi się albo miejsca ich dopuszczenia do konsumpcji na mocy art. 6 tej dyrektywy, albo miejsca, w którym wyroby w trakcie ich przemieszczania wyszły z procedury zawieszenia podatku zgodnie z art. 20 ust. 1–3 tej dyrektywy, albo miejsca, w którym naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie zostały popełnione, a które to miejsce jest później ustalone zgodnie art. 20 ust. 4 tej dyrektywy. W odniesieniu do adekwatności podstaw wymagalności przewidzianych w art. 6 i 20 i opisanych powyżej, wywieść można według mnie tylko jeden wniosek, zgodnie z którym kwestia dotycząca miejsca dopuszczenia do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym lub popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości na pierwszy rzut oka stanowi zasadniczą kwestię istnienia samej zaległości podatkowej [56]. W zakresie, w jakim dyrektywa 92/12 uzależnia pobranie przez państwo członkowskie podatku akcyzowego od szczególnego zdarzenia mającego miejsce na jego terytorium, wydaje mi się oczywiste, że zakwestionowanie ustalenia miejsca

55 W odróżnieniu od wyroków z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11) i z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), niniejsza sprawa nie dotyczy trybów doręczania, co moim zdaniem wyklucza stosowanie porządku publicznego w rozumieniu tego orzecznictwa.

56 Zobacz analogicznie, w odniesieniu do dychotomii pomiędzy istnieniem zaległości podatkowej a jej dochodzeniem w zakresie należności celnych, wyrok z dnia 20 października 2005 r., Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, pkt 26 i nast.).

naruszenia lub nieprawidłowości, zgodnie z art. 20 tej dyrektywy, musi być również rozważane w zakresie obejmującym roszczenie i tytuł egzekucyjny w rozumieniu art. 12 dyrektywy 76/308. Badanie tej kwestii nie może zatem, biorąc pod uwagę logikę tej dyrektywy, należeć do właściwości sądu wezwanego państwa członkowskiego.

78. Tymczasem sytuacja opisana w postanowieniu odsyłającym, w której na spółkę zostaje podwójnie nałożony podatek akcyzowy z tytułu wysyłki wyrobów, nie wydaje mi się zgodna z systematyką dyrektywy 92/12 jako całości. Chociaż z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynikają dowody uzasadniające to, że w niniejszym przypadku współpracujące państwo członkowskie może odmówić wykonania złożonego do niego wniosku o pomoc z powołaniem się na naruszenie jego porządku publicznego lub praw podstawowych w rozumieniu orzecznictwa wspomnianego w pkt 72 niniejszej opinii, sąd współpracującego państwa członkowskiego nie może jednak, z jednej strony, pominąć dostępnych informacji dotyczących podobnego środka nałożonego na to samo przedsiębiorstwo w tym państwie członkowskim, tj. w innym państwie członkowskim niż państwo, które złożyło wniosek o pomoc w odniesieniu do czynności dotyczącej tych samych wyrobów, i, z drugiej strony, wykonać ten wniosek o pomoc ślepo i w sposób mechaniczny.

79. W tym względzie zasada wzajemnego zaufania skonkretyzowana w dyrektywie 76/308 musi oznaczać, że wszystkie państwa członkowskie przestrzegają, z całą wymaganą starannością, wymogów prawa Unii. W zakresie, w jakim, jak wynika z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi, spółka Silicompa wniosła skargę dotyczącą roszczenia podatkowego w przedmiocie podatku akcyzowego nałożonego przez władze greckie w odniesieniu do tych samych transakcji i tych samych wyrobów, które były już przedmiotem opodatkowania we Włoszech, to do greckiego sądu, przed którym toczy się postępowanie, należy zbadanie, czy greckie organy były właściwe do poboru podatku akcyzowego od rozpatrywanych wyrobów w zakresie, w jakim, na podstawie obecnie dostępnych informacji, wyszły one z procedury zawieszenia podatku akcyzowego w rozumieniu art. 3 i art. 20 ust. 1 dyrektywy 92/12 w wyniku naruszenia lub nieprawidłowości popełnionych we Włoszech. Wynika z tego, że w oczekiwaniu na opisane w ten sposób badanie sądu wnioskującego państwa członkowskiego sąd wezwanego państwa członkowskiego powinien, zgodnie z art. 12 ust. 2 dyrektywy 76/308, zawiesić postępowanie w sprawie wykonania wniosku o pomoc.

V. Wnioski

80. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Corte suprema di cassazione (najwyższy sąd kasacyjny, Włochy) w następujący sposób:

Artykuł 12 ust. 3 dyrektywy Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń odnoszących się do niektórych opłat, ceł, podatków i innych środków, zmienionej dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r., w związku z art. 6 i 20 dyrektywy 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., należy interpretować w ten sposób, że przesłanki dotyczące miejsca, w którym naruszenie lub nieprawidłowość zostały rzeczywiście popełnione, w rozumieniu art. 20 dyrektywy 92/12/EWG, nie mogą być badane przez sąd państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę organ współpracujący, do którego wniesiono skargę na środki egzekucyjne mające na celu odzyskanie wierzytelności na podstawie art. 12 ust. 3. Jednakże w związku z tym, że podwójne opodatkowanie podatkiem akcyzowym przez kilka państw członkowskich tych samych wyrobów jest niezgodne z ogólną systematyką dyrektywy 92/12/EWG, do sądu wnioskującego państwa członkowskiego, do którego wniesiono skargę dotyczącą roszczenia podatkowego związanego z podatkiem akcyzowym od tych samych transakcji i od tych samych wyrobów, które zostały już opodatkowane w innym państwie członkowskim, należy sprawdzenie, czy organy wnioskujące były uprawnione do pobrania tego podatku akcyzowego.