Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 9 czerwca 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatki akcyzowe – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 11 – Zwrot podatku akcyzowego mającego zastosowanie do wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji – Dyrektywa 2011/64/UE – Artykuł 17 akapit pierwszy lit. b) – Zwrot zapłaconego już podatku akcyzowego za pomocą znaków podatkowych umieszczonych na wyrobach tytoniowych zniszczonych pod nadzorem administracyjnym – Obowiązek ustanowienia przez państwa członkowskie przepisów przewidujących zwrot podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych dopuszczonych do konsumpcji i zniszczonych pod nadzorem celnym – Brak

W sprawie C-55/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 6 stycznia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 stycznia 2021 r., w postępowaniu:

Direktor na Agentsia „Mitnitsi”

przeciwko

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, M. Ilešič (sprawozdawca) i Z. Csehi, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Direktor na Agentsia „Mitnitsi” – P. Tonev,

– w imieniu „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD – T. Nenov i D. Vuchkov, advokati,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu rządu bułgarskiego – M. Georgieva i L. Zaharieva, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – V. Bozhilova i C. Perrin, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12) i art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy Rady 2011/64/WE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Direktor na Agentsia „Mitnitsi” (dyrektorem urzędu celnego, Bułgaria) (zwanym dalej „dyrektorem urzędu celnego”) a „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA” EOOD, z siedzibą w Bułgarii (zwaną dalej „Imperial”), w przedmiocie zwrotu podatku akcyzowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/118

3 Zgodnie z motywami 8, 9 i 31 dyrektywy 2008/118:

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

(9) Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone.

[…]

(31) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość wprowadzenia oznaczeń podatkowych […] dla wyrobów dopuszczonych do konsumpcji. Stosowanie takich oznaczeń lub znaków nie może stwarzać przeszkód w handlu [unijnym].

Z uwagi na fakt, że stosowanie tych oznaczeń lub znaków nie powinno prowadzić do podwójnego opodatkowania, należy wyraźnie stwierdzić, że państwa członkowskie wprowadzające oznaczenia muszą zwrócić, umorzyć lub zwolnić wszelkie kwoty zapłacone lub wniesione tytułem gwarancji w celu otrzymania takich oznaczeń lub znaków, jeśli podatek akcyzowy stał się wymagalny w innym państwie członkowskim i został tam pobrany.

Niemniej jednak aby uniknąć jakichkolwiek nadużyć, państwa członkowskie, które wydały takie oznaczenia lub znaki, powinny móc uzależnić zwrot, umorzenie lub zwolnienie przedmiotowych kwot od przedstawienia dowodu, że te oznaczenia lub znaki zostały usunięte lub zniszczone".

4 Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

[…]

c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami [Rady] 95/59/WE [z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1995, L 291, s. 40)], 92/79/EWG [z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. 1992, L 316, s. 8)] i 92/80/EWG [z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. 1992, L 316, s. 10)]".

5 Artykuł 2 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„Wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie:

a) ich produkcji […] na terytorium [Unii].

b) ich importu na terytorium [Unii]".

6 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

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

»uprawniony prowadzący skład podatkowy« oznacza osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym;

[…]

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

[…]

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

7 Rozdział II tej dyrektywy, zatytułowany „Obowiązek podatkowy, zwrot, zwolnienie", składa się z trzech sekcji. W sekcji 1, zatytułowanej „Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego", znajdują się art. 7–10.

8 Zgodnie z art. 7 wspomnianej dyrektywy:

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

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

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

[…]

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

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

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

5. Każde państwo członkowskie ustanawia własne zasady i warunki ustalania strat, o których mowa w ust. 4".

9 Artykuł 11, znajdujący się w sekcji 2 rozdziału II dyrektywy 2008/118, zatytułowanej „Zwrot i umorzenie", przewiduje:

„Oprócz przypadków […] przewidzianych w dyrektywach, o których mowa w art. 1, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom.

[…]".

10 Artykuł 15 ust. 2 tej dyrektywy przewiduje:

„Produkcja, przetwarzanie i przechowywanie wyrobów akcyzowych, jeżeli podatek akcyzowy nie został zapłacony, mają miejsce w składzie podatkowym”.

11 Artykuł 39 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Nie naruszając przepisów art. 7 ust. 1, państwa członkowskie mogą wymagać oznaczania wyrobów akcyzowych za pomocą oznaczeń podatkowych […] w momencie dopuszczenia wyrobów do konsumpcji na ich terytorium […].

[…]

3. Nie naruszając przepisów przyjmowanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia właściwego wdrożenia niniejszego artykułu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyciom, państwa członkowskie zapewniają, aby takie oznaczenia podatkowe […] nie stanowiły przeszkód dla swobodnego przemieszczania wyrobów akcyzowych.

W przypadku umieszczania na wyrobach akcyzowych takich oznaczeń […] państwa członkowskie, które je wydają, zwracają, umarzają lub zwalniają wszelkie kwoty zapłacone lub wniesione tytułem gwarancji w celu otrzymania takich oznaczeń lub znaków, z wyjątkiem kosztów ich wydania, jeśli akcyza stała się wymagalna w innym państwie członkowskim i została tam pobrana.

Państwa członkowskie, które wydały te oznaczenia lub znaki, mogą jednak uzależnić zwrot, umorzenie lub zwolnienie zapłaconej lub wniesionej tytułem gwarancji kwoty od przedstawienia, zgodnie z wymogami właściwych organów, dowodu, że zostały one usunięte lub zniszczone”.

Dyrektywa 2011/64

12 Zgodnie z motywami 2, 15 i 16 dyrektywy 2011/64:

„(2) Unijne przepisy podatkowe dotyczące wyrobów tytoniowych wymagają zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i równocześnie wysokiego poziomu ochrony zdrowia, zgodnie z wymogiem art. 168 [TFUE], biorąc pod uwagę, że wyroby tytoniowe mogą być przyczyną poważnych problemów zdrowotnych i że Unia jest stroną Ramowej konwencji Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu […].

[…]

(15) […] Dlatego pewien stopień zbieżności pomiędzy poziomami podatków stosowanymi w państwach członkowskich pomógłby w ograniczeniu oszustw i przemytu w Unii.

(16) Taka zbieżność przyczyniłaby się również do zapewnienia wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego. Poziom opodatkowania jest jednym z głównych czynników wpływających na cenę wyrobów tytoniowych, która z kolei wpływa na zwyczaje związane z paleniem wśród konsumentów. Oszustwa i przemyt podważają determinowane podatkami poziomy cen, w szczególności cen papierosów i tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów, a tym samym zagrażają osiągnięciu celów dotyczących kontroli tytoniu i celów w zakresie ochrony zdrowia”.

13 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady ogólne harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który jest nakładany przez państwa członkowskie na wyroby tytoniowe”.

14 Zgodnie z art. 16 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Na ostatnim etapie harmonizacji podatku akcyzowego zharmonizowane zostają przynajmniej przepisy dotyczące pobierania podatków akcyzowych. Podczas poprzedzającego etapu podatek akcyzowy jest co do zasady pobierany za pomocą znaków podatkowych […]”.

15 Artykuł 17 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Zwolnienie od podatku akcyzowego lub zwrot zapłaconego podatku akcyzowego może nastąpić dla:

a) denaturowanych wyrobów tytoniowych używanych do celów przemysłowych lub w ogrodnictwie;

b) wyrobów tytoniowych niszczonych pod nadzorem administracyjnym;

c) wyrobów tytoniowych, które są przeznaczone wyłącznie do testów naukowych i testów związanych z jakością produktu;

d) wyrobów tytoniowych, które są ponownie obrobione przez producenta.

Państwa członkowskie określają warunki i formalności, którym podlegają wymienione powyżej zwolnienia lub zwroty”.

16 Dyrektywa 2011/64 ujednoliciła i uchyliła dyrektywy 92/79, 92/80 i 95/59 ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2011 r. Zgodnie z jej art. 21 akapit drugi odniesienia do uchylonych dyrektyw należy rozumieć jako odniesienia do tej dyrektywy.

Prawo bułgarskie

17 Artykuł 25 Zakon za aktsizite i danachnite skladove (ustawy o podatku akcyzowym i składach podatkowych, DV nr 91 z dnia 15 listopada 2005 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZADS”) stanowi:

„(1) Do czasu dopuszczenia do konsumpcji towarów objętych podatkiem akcyzowym uprawnieni prowadzący skład podatkowy i zarejestrowane osoby nie są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego:

1. w przypadku zniszczenia pod kontrolą organów celnych towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, w tym towarów opatrzonych znakiem akcyzy, oraz w razie usunięcia i zniszczenia znaków akcyzy na warunkach przewidzianych w art. 64 ust. 21 i 22.

[…]”.

18 Artykuł 27 ZADS stanowi:

„(1) Na pisemny wniosek lub z inicjatywy organów celnych nienależnie zapłacony lub podlegający zwrotowi podatek akcyzowy jest zwracany lub potrącany z tytułu należności publicznoprawnych ciążących na zainteresowanym, do których zapłaty wezwał [Agentsia „Mitnitsi" (urząd celny, Bułgaria)].

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 Imperial jest uprawnionym prowadzącym skład podatkowy w Sofii (Bułgaria). W dniu 2 kwietnia 2019 r. skierował on do Teritorialna direksiya Yugozapadna kam Agentsia „Mitnitsi" (terytorialnej dyrekcji południowozachodniej urzędu celnego, Bułgaria) wniosek o zwrot podatku akcyzowego w łącznej wysokości 90 437,69 lewów bułgarskich (BGN) (około 46 300 EUR) na podstawie art. 27 ust. 1 ZADS.

20 Na poparcie wniosku o zwrot Imperial powołał się na okoliczność, że sporne towary dopuszczone do konsumpcji były wyrobami tytoniowymi, których był właścicielem i które zostały zniszczone pod nadzorem celnym w dniu 1 lipca 2016 r.

21 W trakcie kontroli organy celne stwierdziły, że towary objęte wnioskiem zostały dopuszczone przez Imperial do konsumpcji za pośrednictwem załączonych do wniosku dokumentów podatkowych dotyczących akcyzy oraz że zapłacony został podatek akcyzowy od tych towarów. Jednakże w zakresie, w jakim rzeczone towary zostały już dopuszczone do konsumpcji, organy te uznały, że wniosek złożony przez Imperial był bezpodstawny i nie powinien zostać uwzględniony.

22 Zdaniem organów celnych art. 25 ust. 1 ZADS, zgodnie z którym uprawnieni prowadzący skład podatkowy nie są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego w przypadku zniszczenia towarów podlegających akcyzie pod kontrolą organów celnych, w tym również tych, które opatrzone są znakiem podatkowym, ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy towary te nie zostały dopuszczone do konsumpcji.

23 Ponadto z opinii biegłego wynika, że w niniejszym przypadku autentyczność znaków podatkowych umieszczonych na wyrobach tytoniowych nie została skontrolowana, mimo że stanowi to niezbędny etap procedury zniszczenia. Zgodnie również z tą opinią niektóre z tych towarów opatrzone były znakiem podatkowym, którego okres ważności upłynął, i nie figurowały wśród towarów objętych procedurą zniszczenia.

24 Imperial wniósł następnie do dyrektora urzędu celnego zażalenie na tę decyzję odmowną dotyczącą zwrotu.

25 Ponieważ zażalenie to zostało oddalone, Imperial wniósł skargę do Administrativen sad Sofia-grad (sądu administracyjnego miasta Sofia, Bułgaria), podtrzymując swoje argumenty dotyczące niezgodności z prawem decyzji odmawiającej zwrotu.

26 Wyrokiem z dnia 29 stycznia 2020 r. Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny miasta Sofia) uchylił decyzję dyrektora terytorialnej dyrekcji południowozachodniej urzędu celnego. Ten wyrok został zaskarżony przez dyrektora urzędu celnego przed sądem odsyłającym, Varhoven administrativen sad (najwyższym sądem administracyjnym, Bułgaria).

27 Sąd ten wyjaśnia, że do dnia 1 stycznia 2010 r. wszystkie wersje art. 25 ust. 1 pkt 1 ZADS przewidywały, że uprawnieni prowadzący skład podatkowy i zarejestrowane osoby nie byli zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego lub też zapłacony podatek akcyzowy podlegał zwrotowi na ich rzecz w wypadku zniszczenia wyrobów akcyzowych pod nadzorem organów celnych, w tym gdy wyroby były oklejone znakiem podatkowym, jak również w przypadku usunięcia i zniszczenia znaków podatkowych.

28 Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (ustawa o zmianie i uzupełnieniu ustawy o podatku akcyzowym i składach podatkowych, DV nr 95 z dnia 1 grudnia 2009 r.) dodała do wspomnianego przepisu przesłankę braku dopuszczenia do konsumpcji wyrobów akcyzowych.

29 Imperial podnosi, że postępując w ten sposób, Republika Bułgarii nie dokonała prawidłowej transpozycji przepisów dyrektywy 2008/118 w odniesieniu do możliwości zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego za towary dopuszczone do konsumpcji, a następnie zniszczone w sposób zgodny z wymogami i pod nadzorem celnym, ponieważ podejście to jest niezgodne z charakterem podatku akcyzowego, który stanowi podatek konsumpcyjny, co wynika zresztą z motywu 9 dyrektywy 2008/118.

30 W tym kontekście sąd odsyłający wskazuje, że strony w postępowaniu głównym zajęły już rozbieżne stanowisko w ramach sporu powstałego w podobnych okolicznościach. Po zakończeniu tego sporu, który podlegał art. 25 ust. 1 pkt 1 ZADS w brzmieniu sprzed zmiany wprowadzonej w 2009 r., Imperial wygrał sprawę w następstwie wyroku Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego) z dnia 17 lipca 2014 r., opierającego się w szczególności na odpowiednich przepisach art. 7 i 11 dyrektywy 2008/118 oraz art. 17 dyrektywy 2011/64.

31 Sąd odsyłający wskazuje jednak, że zawarte w wyroku z dnia 17 lipca 2014 r. odniesienie do art. 7 ust. 1 i 4 dyrektywy 2008/118 jest dla niego problematyczne, ponieważ przepis ten określa moment i miejsce powstania obowiązku podatkowego, a w szczególności moment „dopuszczenia do konsumpcji", czyli elementy, które nie mają znaczenia w niniejszej sprawie.

32 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 11 dyrektywy [2008/118] i art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy [2011/64] należy interpretować w ten sposób, że skutkują one powstaniem obowiązku ustanowienia przez państwa członkowskie uregulowań dotyczących zwrotu podatku akcyzowego, w tym w odniesieniu do wyrobów tytoniowych, które dopuszczono do konsumpcji i zniszczono pod nadzorem celnym?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze i niewykonania przez dane państwo członkowskie obowiązku ustanowienia takich uregulowań: czy zainteresowane osoby mogą powołać się na skutek bezpośredni przepisów dyrektyw i zasad prawa Unii?

3) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na dwa pierwsze pytania, w okolicznościach faktycznych ustalonych w niniejszym wypadku: czy skutek bezpośredni wspomnianych przepisów przyznaje prawo do zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego jedynie na podstawie wniosku – bez jakichkolwiek innych formalności?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

33 Powołując się na szereg nieścisłości w przedstawieniu przez sąd odsyłający okoliczności faktycznych i prawa krajowego, dyrektor urzędu celnego i rząd bułgarski podnoszą, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ nie zawiera on elementów faktycznych i prawnych koniecznych do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania.

34 Jednakże w niniejszej sprawie sąd odsyłający wyraźnie wyjaśnił w postanowieniu odsyłającym ramy faktyczne i prawne, w które wpisuje się spór w postępowaniu głównym, oraz przedstawił minimalne wyjaśnienie powodów, które doprowadziły do wyboru przepisów prawa Unii, o których wykładnię się zwraca, a także związku, jaki ustalił on między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi znajdującymi zastosowanie w zawisłym przed nim sporze, co pozwala Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., Toplofikatsia Sofia i in., C-208/20 i C-256/20, EU:C:2021:719, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W rezultacie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 11 dyrektywy 2008/118 i art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nakładają na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia zwrotu podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych, w tym wyrobów tytoniowych, zniszczonych pod nadzorem celnym, które zostały już dopuszczone do konsumpcji.

37 Na wstępie należy przypomnieć, że dyrektywa 2008/118 uchyliła i zastąpiła ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r. dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1). Ponieważ jednak odpowiednie przepisy dyrektywy 92/12 mają zasadniczo identyczną treść jak przepisy dyrektywy 2008/118, orzecznictwo Trybunału dotyczące tej pierwszej dyrektywy ma również zastosowanie do dyrektywy 2008/118 [zob. analogicznie wyroki: z dnia 2 kwietnia 2020 r., GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118 ma ona na celu ustanowienie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję wyrobów akcyzowych, wśród których znajdują się wyroby tytoniowe objęte dyrektywą 2011/64, a to w szczególności, jak wynika z motywu 8 dyrektywy 2008/118, dla zapewnienia, aby pojęcie

i warunki wymagalności podatku akcyzowego były takie same we wszystkich państwach członkowskich (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu dyrektywy 2008/118 jest, zgodnie z jej art. 2, wytwarzanie na terytorium Unii wyrobów akcyzowych lub ich import na to terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 podatek akcyzowy staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji wyrobów akcyzowych w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy pojęcie to obejmuje również opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy – zdefiniowanej w art. 4 pkt 7 tej dyrektywy – w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Zgodnie z art. 4 pkt 7 dyrektywy 2008/118 procedura zawieszenia poboru akcyzy oznacza procedurę podatkową stosowaną w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurą celną, przy zawieszonym poborze akcyzy.

42 Taki system charakteryzuje się tym, że należności akcyzowe związane z wyrobami nimi objętymi nie są jeszcze wymagalne, chociaż zaszło już zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Co się tyczy zatem wyrobów akcyzowych, system ten powoduje odroczenie wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Zgodnie z jej art. 1 dyrektywa 2011/64 ustanawia zasady ogólne harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który jest nakładany przez państwa członkowskie na wyroby tytoniowe.

44 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości do celów dokonywania wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, ale także kontekst, w jaki się on wpisuje, oraz cele regulacji, której część stanowi. Geneza przepisu prawa Unii również może dostarczyć informacji istotnych dla jego wykładni (wyroki: z dnia 2 września 2021 r., CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 6 października 2021 r., Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W pierwszej kolejności, co się tyczy brzmienia przepisów, których dotyczy pierwsze pytanie prejudycjalne, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 11 dyrektywy 2008/118 właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom.

46 Ponadto zgodnie z art. 17 akapit pierwszy dyrektywy 2011/64 zwrot zapłaconego podatku akcyzowego może nastąpić w szczególności w odniesieniu do wyrobów tytoniowych niszczonych pod nadzorem administracyjnym.

47 Artykuł 11 dyrektywy 2008/118 dotyczy zatem w sposób ogólny zwrotu podatku akcyzowego mającego zastosowanie do wyrobów akcyzowych, które zostały dopuszczone do konsumpcji, podczas gdy art. 17 dyrektywy 2011/64 ma zastosowanie do czterech szczególnych przypadków, między innymi do zniszczenia wyrobów tytoniowych pod nadzorem administracyjnym, bez sprecyzowania, czy wyroby te zostały dopuszczone do konsumpcji.

48 Co się tyczy w szczególności art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2011/64, należy stwierdzić, że mimo iż dotyczy on sytuacji wymagającej udziału organów administracyjnych państwa członkowskiego, jego brzmienie nie pozwala na stwierdzenie, że taki udział daje automatycznie prawo do zwrotu, ponieważ warunki i wymogi formalne tego zwrotu muszą zawsze być określone przez dane państwo członkowskie.

49 Z łącznej lektury tych dwóch przepisów wynika, po pierwsze, że przewidują one jedynie uprawnienie w zakresie zwrotu podatku akcyzowego od niektórych kategorii wyrobów, a po drugie, że pozostawiają one państwom członkowskim szeroki zakres uznania w odniesieniu do uprawnienia do określania sytuacji, warunków i wymogów formalnych, którym podlegają te zwroty, również w sytuacji, gdy wyroby opatrzone znakami podatkowymi zostały zniszczone pod nadzorem administracyjnym po ich dopuszczeniu do konsumpcji.

50 W drugiej kolejności – taka wykładnia art. 11 dyrektywy 2008/118 i art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2011/64 odpowiada celom realizowanym przez te dwie dyrektywy.

51 Jak wynika z motywów 2, 15 i 16 dyrektywy 2011/64, przepisy podatkowe Unii mające zastosowanie do wyrobów tytoniowych mają na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i wysokiego poziomu ochrony zdrowia, zgodnie z tym, co przewiduje art. 168 TFUE, przyczyniając się jednocześnie do zwalczania oszustw i przemytu w Unii.

52 Ponieważ rynek papierosów jest szczególnie podatny na rozwój nielegalnego handlu (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo), państwa członkowskie mogą na mocy art. 39 ust. 1 dyrektywy 2008/118 i art. 16 ust. 1 dyrektywy 2011/64 żądać w szczególności, aby wyroby tytoniowe były opatrzone znakami podatkowymi w momencie dopuszczenia do konsumpcji na ich terytorium. Znaki podatkowe mają zaś samoistną wartość, która odróżnia je od zwykłego dowodu zapłaty kwoty pieniężnej na rzecz organów podatkowych państwa członkowskiego, które wydało te znaki (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, pkt 83 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W tym względzie z art. 39 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2008/118 wynika, że wszelkie kwoty zapłacone lub wniesione tytułem gwarancji w celu otrzymania takich oznaczeń lub znaków, z wyjątkiem kosztów ich wydania, są zwracane przez państwo członkowskie, które je wydało, tylko wtedy, gdy akcyza stała się wymagalna w innym państwie członkowskim i została tam pobrana, co nie miało miejsca w niniejszej sprawie.

54 Ponadto z art. 11 dyrektywy 2008/118 wynika, że warunki zwrotu podatku akcyzowego mające zastosowanie do wyrobów akcyzowych, które zostały dopuszczone do konsumpcji, muszą zapobiegać wszelkim ewentualnym formom oszustw lub nadużyć.

55 Państwa członkowskie mają zatem uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, zważywszy przy tym, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem realizowanym przez

dyrektywę 2008/118, co wynika z jej motywu 31 oraz jej art. 11 i art. 39 ust. 3 akapit pierwszy (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 W trzeciej kolejności, co się tyczy kontekstu art. 11 dyrektywy 2008/118 i art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2011/64, przepisy te, jak wynika z pkt 38–43 niniejszego wyroku, stanowią część ogólnego systemu podatku akcyzowego, który dotyczy bezpośrednio lub pośrednio konsumpcji wyrobów akcyzowych, do których należą wyroby tytoniowe.

57 Jako że akcyza jest, jak przypomniano w motywie 9 dyrektywy 2008/118, podatkiem konsumpcyjnym, moment powstania obowiązku podatkowego powinien być usytuowany jak najbliżej konsumenta (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 50, 51).

58 Ponadto z art. 4 pkt 1 dyrektywy 2008/118 w związku z art. 15 ust. 2 tej dyrektywy wynika, że wyroby akcyzowe w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy są przechowywane w składzie podatkowym przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy. Wynika stąd, że podatek akcyzowy nie jest wymagalny tak długo, jak długo dane wyroby są przechowywane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w jego składzie, gdyż w takiej sytuacji nie można uznać, iż nastąpiło opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do tych wyrobów w rozumieniu art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 54).

59 Ponadto przypadek całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wynikających z właściwości tych wyrobów, nieprzewidzialnych okoliczności lub działania siły wyższej lub z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego, przewidziany w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, dotyczy wyłącznie wyrobów, które nie zostały dopuszczone do konsumpcji.

60 W przypadku gdy wyroby te opuszczają skład podatkowy, podatek akcyzowy staje się ostatecznie wymagalny. Zatem w przypadku gdy podmiot gospodarczy, który nabył znaki podatkowe, 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, pkt 35).

61 W czwartej kolejności – z pkt 9.3 uzasadnienia projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywy Rady 72/464/EWG i 79/32/EWG w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych, przedstawionego przez Komisję w dniu 27 września 1990 r. [COM(1990) 433 wersja ostateczna], który wprowadził art. 6a dyrektywy Rady 72/464/EWG z dnia 19 grudnia 1972 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1972, L 303, s. 1) zmienionej dyrektywą Rady 92/78/EWG z dnia 19 października 1992 r. (Dz.U. 1992, L 316, s. 5), którego treść została powtórzona dosłownie w art. 11 dyrektywy 95/59, a obecnie w art. 17 dyrektywy 2011/64, wynika, że państwom członkowskim przyznana została możliwość zastosowania bądź niestosowania zwolnień w przypadku wyrobów tytoniowych niszczonych pod nadzorem administracyjnym.

62 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 11 dyrektywy 2008/118 i art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie nakładają na państwa członkowskie obowiązku ustanowienia zwrotu podatku akcyzowego od zniszczonych pod nadzorem celnym wyrobów akcyzowych, w tym wyrobów tytoniowych, które zostały już dopuszczone do konsumpcji.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

63 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 11 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG oraz art. 17 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy Rady 2011/64/WE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie nakładają na państwa członkowskie obowiązku ustanowienia zwrotu podatku akcyzowego od zniszczonych pod nadzorem celnym wyrobów akcyzowych, w tym wyrobów tytoniowych, które zostały już dopuszczone do konsumpcji.

Podpisy