

**PROCEDURA ZAWIESZENIA POBORU
PODATKU AKCYZOWEGO.
GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU
SPRAWIEDLIWOŚCI Z DNIA 24 MARCA 2022 R.,
C-711/20, TANQUID POLSKA SP. Z O.O.
PRZECIWKO GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL**

MAGDALENA ZAWISZA*, MICHAŁ WALAK**

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Wyrok w sprawie C-711/20 *Kancelaria TanQuid Polska Sp. z o.o. przeciwko Generální ředitelství cel* dotyczył czeskiej sprawy, w której stroną skarżącą na etapie postępowania krajowego była polska spółka. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku podjął się wykładni przepisów dyrektywy 92/12 w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania¹ (obecnie dyrektywa 2008/118 w sprawie ogólnych zasad doty-

* Aplikantka adwokacka, Okręgowa Izba Adwokacka w Warszawie; prawnik w Kancelarii Adwokackiej oraz Kancelarii Ekonomiczno-Prawnej; e-mail: m.zawisza@doradca.mail.pl, ORCID: 0000-0002-6883-5050.

** Student prawa Uczelni Łazarskiego; członek studenckiej poradni prawnej Uczelni Łazarskiego, członek Międzywydziałowego Koła Prawa Lotniczego AVION, członek Stowarzyszenia Badań nad Źródłami i Funkcjami Prawa „FONTES”, przewodniczący Wydziałowego Koła Prawa Ochrony Konkurencji i Konsumentów, asystent adwokacki w Kancelarii Adwokackiej MSW prof. nadzw. dr hab. Małgorzata Sieradzka; e-mail: walak.michal.prawo@gmail.com, ORCID 0000-0002-0143-8405.

¹ Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.Urz. UE L z 1992 r. Nr 76, s. 1 ze zm.); dalej: dyrektywa 92/12.

czących podatku akcyzowego²). W omawianym wyroku TS odpowiedział na dwa pytania prejudycjalne.

Po pierwsze rozstrzygnął, czy produkty objęte podatkiem akcyzowym są przemieszczane w ramach procedury zawieszenia podatku w sytuacji, gdy urząd celny jednego z państw członkowskich wyraził zgodę na przemieszczenie produktów w ramach procedury zawieszenia podatku ze składu podatkowego do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego z siedzibą w innym państwie członkowskim, aczkolwiek nie spełniono obiektywnie warunków przemieszczenia produktów w ramach procedury zawieszenia podatku, ponieważ wykazano, że zarejestrowany podmiot gospodarczy nie wiedział o przemieszczeniu produktów z powodu oszustwa osób trzecich.

Po drugie wyjaśnił, czy przedstawienie gwarancji akcyzowej, wydanej w celu innym niż przemieszczenie produktów w ramach procedury zawieszenia podatku między składem podatkowym a zarejestrowanym podmiotem gospodarczym mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, stoi na przeszkodzie prawidłowemu rozpoczęciu przemieszczenia w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego, jeżeli fakt przedstawienia gwarancji został wskazany w dokumentach towarzyszących przemieszczeniu produktów w ramach procedury zawieszenia podatku do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego i potwierdzony przez organ celny państwa członkowskiego.

W związku z powyższym warto ustalić, jaki wpływ wywarł omawiany wyrok na wykładnię przepisów unijnych stosowanych przy przemieszczaniu towarów w trybie zawieszenia poboru akcyzy, a także jakie znaczenie stanowisko TS ma dla stosowania polskich przepisów regulujących tożsamy tryb procedury zawieszającej.

2. STAN FAKTYCZNY

Podstawą wydania wyroku było skierowanie przez Najwyższy Sąd Administracyjny Republiki Czeskiej (Nejvyšší správní soud) dwóch pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni art. 4 lit. c) dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. 1994, L 365, s. 46) (zwanej dalej „dyrektywą 92/12”), w związku z jej art. 13, 15 i 16.

Sąd odsyłający dążył w swych rozważaniach do ustalenia:

- 1) czy dyrektywę 92/12 należy interpretować w ten sposób, że wysyłka na podstawie dokumentu towarzyszącego i obowiązkowej gwarancji przez uprawnionego właściciela składu wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu stanowi przepływ wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego w rozumieniu art. 4 lit. c) tej dyrektywy w sytuacji, gdy z uwagi na stanowiące oszustwo zachowanie osób trzecich odbiorca wskazany w tym doku-

² Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. UE L z 2009 r. Nr 9, s. 12 ze zm.); dalej: dyrektywa 92/12/EWG.

mencie towarzyszącym i w tej gwarancji nie wiedział, że owe wyroby zostały do niego wysłane;

- 2) czy okoliczność, że obowiązkowa gwarancja ustanowiona przez uprawnionego właściciela składu dla celów tej wysyłki wskazuje nazwę uprawnionego odbiorcy, a nie jego status zarejestrowanego podmiotu gospodarczego do celów stosowania art. 15 lub 16 dyrektywy 92/12, ma wpływ na zgodność z prawem takiego przepływu.

Zagadnienia prejudycjalne powstały na gruncie sporu pomiędzy Generalną dyрекcją ceł Republiki Czeskiej (Generální ředitelství cel) a spółką TanQuid Polska sp. z o.o. z siedzibą w Polsce (prowadzącą działalność w zakresie magazynowania, składowania i przechowywania towarów paliowych) w przedmiocie poboru podatku akcyzowego w związku z naruszeniem procedury zawieszenia w trakcie przepływu olejów mineralnych.

Spór ten powstał w związku z przeprowadzeniem przez czeski urząd celny kontroli trzech pojazdów cystern, które zgodnie z przedstawionymi dokumentami towarzyszącymi wyrobom przewoziły oleje mineralne ze składu podatkowego znajdującego się na terytorium Polski, przeznaczone dla spółki handlowej prawa czeskiego. Podczas kontroli stwierdzono, że informacje zawarte w dokumentach towarzyszących były nieprawdziwe. Następnie czeska spółka zaprzeczyła, jakoby miała jakiegokolwiek kontakty handlowe z TanQuidem.

Po przeprowadzaniu weryfikacji dokumentów towarzyszących stwierdzono, że nie zostały one przedstawione w urzędzie celnym w celu weryfikacji ich prawidłowości i ważności danych oraz że pieczęcie czeskiego urzędu celnego zostały sfałszowane. Ponadto na podstawie wykazów czynności pobierania opłat drogowych wykazano, że oleje mineralne zostały przewiezione do osoby nieznanej. W konsekwencji powyższego urząd celny wydał szereg decyzji określających wysokość podatku akcyzowego od olejów mineralnych, nakładających na TanQuid zobowiązanie podatkowe w łącznej wysokości ok. 420 000 EUR. Ponieważ odwołania administracyjne od tych decyzji określających wysokość podatku zostały oddalone przez generalną dyрекcję celną, TanQuid wniosła skargę do sądu okręgowego na decyzje oddalające te odwołania. Sąd ten uchylił decyzje odmowne, uznając wyprowadzenie olejów mineralnych ze składu podatkowego TanQuidu za dopuszczenie do swobodnego obrotu. Generalna dyрекcja celna wniosła skargę kasacyjną do Najwyższego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej, który zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości o rozstrzygnięcie kluczowych zagadnień prawnych.

3. ROZSTRZYGNIĘCIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

3.1. PRZEPŁYW TOWARÓW OBJĘTYCH PROCEDURĄ ZAWIESZENIA POBORU PODATKU AKCYZOWEGO

Trybunał odnosząc się dokładnie do przepływu w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, wskazał, że dyrektywa 92/12 przewiduje szereg warunków, które musi spełniać wysyłka tych wyrobów, tak aby w trakcie tego przepływu uprawniony właściciel składu wysyłki mógł nadal korzystać z tego systemu.

W pierwszej kolejności Trybunał, odwołując się do regulacji art. 15 i 16 dyrektywy 92/12, wyjaśnił, że przepływ towarów podlegających podatkowi akcyzowemu w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego co do zasady musi odbywać się pomiędzy składami podatkowymi³ i prowadzonymi przez uprawnionych właścicieli składów⁴. Ponadto przepływ jest również możliwy, na zasadzie odstępstwa, do zarejestrowanego podmiotu gospodarczego⁵.

3.2. OBOWIĄZKOWA GWARANCJA W ZAKRESIE PRZEPŁYWU WYROBÓW OBJĘTYCH ZAWIESZENIEM POBORU PODATKU AKCYZOWEGO

Po drugie Trybunał wskazał, że ryzyko związane z przepływem towarów wewnątrz Unii jest objęte zazwyczaj obowiązkową gwarancją ustanowioną przez uprawnionego właściciela składu wysyłki lub – w razie konieczności – gwarancją zobowiązującą solidarnie nadawcę i przewoźnika⁶.

Przesłanki i warunki tej gwarancji są określone przez właściwe organy państwa członkowskiego, w którym skład podatkowy jest zatwierdzany, zaś wspomniana gwarancja musi być ważna w całej Unii⁷. Gwarancja ponadto powinna obejmować okres między opuszczeniem składu podatkowego a momentem zakończenia procedury, która może zostać zniesiona zgodnie z art. 19 ust. 2 tej dyrektywy dopiero w momencie otrzymania przez nadawcę kopii zwrotnej (dokumentu towarzyszącego) wysłanej przez odbiorcę w celu rozliczenia.

Właściwe organy państw członkowskich mogą jednak zezwolić przewoźnikowi lub właścicielowi wyrobów na dostarczenie gwarancji zamiast gwarancji dostarczanej przez uprawnionego właściciela składu wysyłki, a w razie potrzeby państwa członkowskie mogą wymagać ustanowienia gwarancji przez odbiorcę⁸.

Przy czym Trybunał zwrócił uwagę, że z samego wzoru towarzyszącego dokumentu urzędowego zawartego w załączniku I do rozporządzenia Nr 2719/92 wynika, że w polu Nr 10 tego dokumentu, zatytułowanym „Gwarancja”, należy

³ Art. 4 lit. b) dyrektywy 92/12 – 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.

⁴ Art. 4 lit. a) dyrektywy 92/12 – 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.

⁵ Art. 4 lit. d) dyrektywy 92/12 – zarejestrowany podmiot gospodarczy – osoba fizyczna lub prawna nieposiadająca statusu uprawnionego właściciela składu, lecz upoważniona przez właściwe władze państwa członkowskiego do otrzymywania z innego państwa członkowskiego w ramach prowadzenia działalności gospodarczej wyrobów objętych procedurą zawieszenia podatku akcyzowego.

⁶ Art. 15 ust. 3 dyrektywy 92/12.

⁷ Art. 13 lit. a) w związku z art. 15 ust. 3 akapit trzeci dyrektywy 92/12.

⁸ Art. 15 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12.

wymienić „stronę lub strony ustanawiające gwarancję”, posługując się, w zależności od przypadków, o których mowa w art. 15 ust. 3 dyrektywy 92/12, określeniem „nadawca”, „przewoźnik” lub „odbiorca”. Żadna inna szczegółowa informacja nie jest wymagana.

Trybunał podkreślił także, że z dyspozycji przepisów dyrektywy 92/12 nie wynika, aby właściwe organy państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki powinny zbadać treść gwarancji przed rozpoczęciem przepływu wyrobów objętych zawieszeniem poboru podatku akcyzowego lub że w tym kontekście powinny one wyrazić zgodę na ten przepływ, ponieważ działania te mogą znacząco utrudnić swobodny przepływ towarów objętych podatkiem akcyzowym w Unii.

W związku z powyższym TS stwierdził, że kontrola, której przeprowadzenie należy do właściwych organów państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki, powinna być ograniczona do kontroli formalnego istnienia takiej gwarancji. W ocenie TS poza przesłankami dotyczącymi objęcia gwarancją ryzyka związanego z przepływem w obrębie Unii, a także określonego zakresu terytorialnego i czasowego tej gwarancji, nie przewidziano żadnego innego wymogu w odniesieniu do gwarancji koniecznej do tego, aby towar był zgodnie z prawem dopuszczony do obrotu w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego przewidzianego w dyrektywie 92/12. Tym samym ewentualne nieścisłości w gwarancji, takie jak okoliczność, że nazwa odbiorcy, zarejestrowanego podmiotu gospodarczego zostały prawidłowo wskazane, ale warunki tej gwarancji odnoszą się jedynie do przepływu pomiędzy składami podatkowymi w rozumieniu art. 15 dyrektywy 92/12, nie mogą mieć wpływu na istnienie przepływu między uprawnionym właścicielem składu a zarejestrowanym podmiotem gospodarczym w rozumieniu art. 16 tej dyrektywy.

3.3. DOKUMENTY WSTAWIANE PRZEZ NADAWCĘ – WYMOGI FORMALNE I KONTROLA ICH DOCHOWANIA

Po trzecie Trybunał wyjaśnił, że wszystkim wyrobom objętym podatkiem akcyzowym przepływającym w ramach systemu zawieszenia pomiędzy różnymi państwami członkowskimi towarzyszy dokument wystawiony przez nadawcę, przy czym dokument ten może być albo dokumentem urzędowym, albo dokumentem handlowym, którego forma i treść została określona rozporządzeniem Nr 2719/92⁹. Organy podatkowe państw członkowskich są informowane przez podmioty gospodarcze o dostawach wysyłanych i otrzymywanych wraz z tym dokumentem lub odniesieniem do niego. Dokument ten jest sporządzany w czterech egzemplarzach, co oznacza jedną kopię do zachowania przez nadawcę, jedną kopię dla odbiorcy, jedną kopię zwrotną dla nadawcy w celu zapłaty podatku oraz jedną kopię przeznaczoną dla właściwych organów państwa członkowskiego przeznaczenia¹⁰.

W przypadku gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym przepływają w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego do uprawnionego właściciela składu lub do zarejestrowanego lub niezarejestrowanego podmiotu gospodarczego, należyćie opisana kopia towarzyszącego dokumentu urzędowego lub kopia dokumentu han-

⁹ Art. 18 ust. 1 dyrektywy 92/12.

¹⁰ Art. 19 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 92/12.

dlowego zostaje zwrócona przez odbiorcę nadawcy do zapłacenia najpóźniej do 15. dnia miesiąca po przyjęciu towaru przez odbiorcę¹¹. Państwo członkowskie przeznaczenia może zatem przewidzieć, że kopia zwracana nadawcy w celu zapłacenia podatku zostanie potwierdzona lub indosowana przez ich właściwe organy¹².

Tymczasem TS stwierdził, że dyrektywa 92/12 nie wymaga takiej formalności ze strony właściwych organów państwa członkowskiego wysyłki w celu rozpoczęcia przepływu wyrobów w procedurze zawieszenia poboru podatku akcyzowego. Jak wynika bowiem z motywów dziesiątego i trzynastego wskazanej dyrektywy, dokument towarzyszący powinien służyć jedynie umożliwieniu pozyskania wiedzy o przepływie wyrobów akcyzowych i łatwemu zidentyfikowaniu każdej wysyłki w celu umożliwienia niezwłocznego określenia statusu w odniesieniu do zobowiązania podatkowego. W tym względzie zgodnie z art. 19 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy właściwe organy każdego państwa członkowskiego mają jedynie uprawnienie, a nie obowiązek, przewidzenia stosowania dodatkowej kopii przeznaczonej dla właściwych organów państwa członkowskiego wysyłki.

W związku z tym Trybunał uznał, że nawet w przypadku gdyby obowiązek formalny zwrotu dokumentu był wymagany przez właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki, to w danym przypadku, na podstawie prawa krajowego, mógłby służyć co najwyżej uniemożliwieniu lub stwierdzeniu ewentualnych nieprawidłowości lub naruszeń na wczesnym etapie procesu przepływu wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego. W ocenie Trybunału zaniechanie przez właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki na podstawie stwierdzenia na tym etapie nieprawidłowości lub naruszenia nie ma żadnego wpływu na odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłki, nawet jeśli później nieprawidłowości te znajdą się w potwierdzonym lub indosowanym przez te organy dokumencie towarzyszącym.

Trybunał jednoznacznie orzekł, że wymaganie na tym etapie dokładniejszej kontroli, mającej na celu sprawdzenie prawdziwości informacji zawartych w dokumencie towarzyszącym, byłoby sprzeczne z jednym z celów dyrektywy 92/12, którym jest przyczynienie się do swobodnego przepływu towarów objętych podatkiem akcyzowym, ponieważ taka pogłębiona kontrola mogłaby utrudniać taki przepływ. W konsekwencji dla istnienia przepływu w rozumieniu tej dyrektywy wystarczy, co do zasady, aby uprawniony właściciel składu wysyłki spełnił konieczne formalności związane z wystawieniem dokumentu towarzyszącego i ustanowił obowiązkową gwarancję oraz aby wyroby podlegające akcyzie opuściły skład celny, choćby tylko formalnie, w kierunku osoby uprawnionej w rozumieniu art. 15 i 16 wspomnianej dyrektywy.

¹¹ Art. 19 ust. 2 dyrektywy 92/12.

¹² Art. 19 ust. 1 akapit czwarty dyrektywy 92/12.

3.4. ODPOWIEDZIALNOŚĆ WŁAŚCIELI SKŁADU W PRZYPADKU NARUSZENIA LUB NIEPRAWIDŁOWOŚCI POPEŁNIONYCH W TRAKCIE PRZEPŁYWU WYROBÓW AKCYZOWYCH OBJĘTYCH PROCEDURĄ ZAWIESZENIA POBORU PODATKU AKCYZOWEGO

Trybunał poddał także analizie odpowiedzialność właściciela składu w sytuacji, gdy nieprawidłowość lub naruszenie powodujące wymagalność podatku od wyrobów akcyzowych zostały popełnione lub stwierdzone w trakcie przepływu wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, w tym w przypadku oszustwa podatkowego.

W opisanych powyżej okolicznościach Trybunał uznał, że uprawniony właściciel składu jest zobowiązany do zapłaty podatku, wskazując jednocześnie, że odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłki może być zawieszona jedynie po udowodnieniu, iż odbiorca przyjął dostawę, w szczególności na podstawie dokumentu towarzyszącego określonego w art. 18 dyrektywy 92/12 i zgodnie z warunkami ustalonymi w jej art. 19¹³.

W dalszej kolejności Trybunał wskazał, że jeżeli oszustwo popełnione przez osoby trzecie jest główną przyczyną wysyłki towarów podlegających podatkowi akcyzowemu przez uprawnionego właściciela składu, moment rozpoczęcia przepływu w ramach systemu zawieszenia może zbiegać się z popełnieniem nieprawidłowości lub naruszenia powodującym dopuszczenie do konsumpcji wyrobów i wymagalność podatku akcyzowego. W przypadku gdy w trakcie przepływu dopuszczono się nieprawidłowości lub naruszenia prowadzącego do wymagalności podatku akcyzowego, art. 20 ust. 1 dyrektywy 92/12 przyznaje uprawnienie do poboru podatku akcyzowego zasadniczo państwu członkowskiemu miejsca, w którym popełniono nieprawidłowość lub naruszenie¹⁴.

W konsekwencji Trybunał orzekł, że wysyłka przez uprawnionego właściciela składu wyrobów akcyzowych może stanowić przepływ wyrobów akcyzowych objętych zawieszeniem poboru podatku akcyzowego w rozumieniu art. 4 lit. c) dyrektywy 92/12, niezależnie od okoliczności, że ze względu na oszukańcze zachowanie osób trzecich domniemany odbiorca nie wie, iż produkty te zostały do niego wysłane, dopóki właściwy organ danego państwa członkowskiego nie stwierdzi takiej nieprawidłowości lub naruszenia.

4. KOMENTARZ

Trybunał Sprawiedliwości w wyroku wydanym w sprawie C-711/20 dokonał wykładni przepisów dyrektywy 92/12 w zakresie warunków przepływu wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego w rozumieniu art. 4 lit. c) tej dyrektywy. Dyrektywa 92/12 miała na celu ustanowienie szeregu zasad

¹³ Art. 15 ust. 4 dyrektywy 92/12.

¹⁴ Niemniej jednak państwo członkowskie, w którym stwierdzono to naruszenie lub nieprawidłowość, może stać się właściwe na podstawie art. 20 ust. 2 dyrektywy 92/12 do odzyskania podatku akcyzowego, nawet jeśli rzeczony naruszenie lub nieprawidłowość nie zostały popełnione w tym państwie członkowskim, o ile nie jest możliwe ustalenie miejsca, w którym zostały one popełnione.

dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, takich jak oleje mineralne w rozumieniu jej art. 3 ust. 1, w szczególności w celu zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich. Taka harmonizacja umożliwiła co do zasady wykluczenie podwójnego opodatkowania w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi¹⁵. Obecnie dyrektywa została zastąpiona dyrektywą 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG.

Dyrektywa 2008/118 w omawianym zakresie dokonała całkowitego przeobrażenia obowiązującego dotychczas systemu przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy przez zastąpienie dotychczas stosowanych trybów postępowania opartych na dokumentach papierowych procedurami opartymi na komunikatach elektronicznych, przesyłanych za pośrednictwem systemu EMC. Dokładniejsza analiza porównawcza pozwala wskazać art. 21 dyrektywy 2008/118 jako następcę norm art. 15 ust. 5, art. 18 ust. 1 i art. 19 dyrektywy 92/12, stanowiących przedmiot rozważań w omawianym wyroku Trybunału Sprawiedliwości. Zasadniczą, ale również obligatoryjną przesłanką do uznania za przemieszczanie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy jest przemieszczanie dokonywane wyłącznie na podstawie elektronicznego dokumentu administracyjnego¹⁶. Wysyłający zobowiązany jest, za pomocą systemu komputerowego, do przedstawienia właściwym organom państwa członkowskiego wysyłki projektu elektronicznego dokumentu administracyjnego¹⁷. Właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki przeprowadzają elektroniczną weryfikację danych zawartych w projekcie elektronicznego dokumentu administracyjnego. Weryfikacja w zakresie poprawności wypełnienia e-AD jest dwustopniowa. Polega – po pierwsze – na sprawdzeniu struktury komunikatu oraz technicznej poprawności jego wypełnienia (tj. czy w odpowiednich polach wpisano dopuszczalne kody albo czy w polach liczbowych nie ma przypadkiem liter, lub też czy np. masa netto nie jest większa od masy brutto). Po drugie weryfikacja dokonywana jest również w zakresie uprawnień do zastosowania dokumentu e-AD. Polega ona nie tylko na sprawdzeniu, czy osoba przysyłająca ten dokument do systemu EMCS ma prawo to zrobić, ale również weryfikowane jest (za pośrednictwem bazy SEED), czy deklarowany odbiorca może w danym momencie odbierać przesyłki wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy i czy dotyczy to tych samych grup towarowych, jakie mają być przemieszczane na podstawie tego dokumentu. Po trzecie weryfikacji podlega również wysokość proponowanego zabezpieczenia (gwarancji) w zakresie zarówno poprawności jej wyliczenia, jak też ważności wskazanych dokumentów gwarancyjnych i ilości „wolnych” środków na tych gwarancjach¹⁸. Jeśli dane te

¹⁵ Por. wyrok TS z dnia 24 lutego 2021 r., *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁶ Art. 21 ust. 1 dyrektywy 2008/118.

¹⁷ Art. 21 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

¹⁸ G. Musolf [w:] *Komentarz do dyrektywy 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego* [w:] *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, red. K. Lasiński-Sulecki, Warszawa 2014, art. 21.

są nieprawidłowe, wysyłający jest o tym bezzwłocznie informowany, natomiast w przypadku gdy dane te są prawidłowe, właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki nadają temu dokumentowi niepowtarzalny administracyjny numer ewidencyjny i przekazują go wysyłającemu¹⁹. Właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki bezzwłocznie przekazują elektroniczny dokument administracyjny właściwym organom państwa członkowskiego przeznaczenia, które przesyłają go odbiorcy, jeśli odbiorcą jest uprawniony prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca²⁰.

Pomimo powyższego stanowisko Trybunału Sprawiedliwości wypracowane na tle dyrektywy 92/12 pozostaje w dużym stopniu aktualne obecnie, również w porządku obowiązywania dyrektywy 2008/118. Omawiany wyrok ma zatem szczególne znaczenie dla interpretacji przepisów związanych z postępowaniami podatkowymi dotyczącym ustalenia oraz poboru podatku akcyzowego.

Po pierwsze Trybunał stwierdził, że wysyłka na podstawie dokumentu towarzyszącego i obowiązkowej gwarancji przez uprawnionego właściciela składu wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu stanowi przepływ wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego niezależnie od tego, czy z uwagi na oszukańcze zachowanie osób trzecich właściwy odbiorca wskazany w tym dokumencie towarzyszącym i w tej gwarancji nie wiedział, że owe wyroby zostały do niego wysłane, do chwili gdy ów fakt lub inna nieprawidłowość lub naruszenie zostaną stwierdzone przez właściwe organy danego państwa członkowskiego.

Po drugie Trybunał orzekł, że okoliczność wskazania – w obowiązkowej gwarancji ustanowionej przez uprawnionego właściciela składu dla celów tej wysyłki – nazwy uprawnionego odbiorcy, ale już nie jego status zarejestrowanego podmiotu gospodarczego, nie ma wpływu na zgodność z prawem takiego przepływu.

Powyższe tezy pozostają w dalszym ciągu aktualne, bowiem jak wynika z załącznika Nr 1 do rozporządzenia wykonawczego²¹, w projekcie elektronicznego dokumentu wskazuje się nazwę i adres podmiotu miejsca wysyłki, a w przypadku składu podatkowego wysyłki ważny numer akcyzowy SEED. Kontrola podmiotu wskazanego przez wysyłającego ogranicza się zaś jedynie do weryfikacji, czy deklarowany odbiorca może w danym momencie odbierać przesyłki wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy i czy dotyczy to tych samych grup towarowych. A zatem ewentualne nieścisłości w dokumencie, takie jak okoliczność, że nazwa odbiorcy, zarejestrowanego podmiotu gospodarczego zostały prawidłowo wskazane, ale warunki tej gwarancji odnoszą się jedynie do przepływu pomiędzy składami podatkowymi, nie mogą mieć wpływu na istnienie przepływu między uprawnionym właścicielem składu a innym zarejestrowanym podmiotem gospodarczym. Powyższe stanowisko potwierdza przyznane wysyłającemu, w art. 21 ust. 8 dyrektywy 2008/118, uprawnienie do zmiany – w trakcie przemieszcza-

¹⁹ Art. 21 ust. 3 dyrektywy 2008/118.

²⁰ Art. 21 ust. 4 dyrektywy 2008/118.

²¹ Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz.Urz. UE L z 2009 r. Nr 197, s. 24 ze zm.).

nia w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – miejsca przeznaczenia, na jedno z miejsc, o których mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) pkt. (i), (ii) lub (iii), lub – w stosownych przypadkach – w art. 17 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Powyższe oznacza, że w przypadku odmowy przyjęcia wyrobów przez pierwotnie wskazanego w e-AD odbiorcę lub niedokonania ich wywozu poza UE możliwe jest zarówno dokonanie zmiany docelowego odbiorcy, jak i zwrot tych wyrobów do składu podatkowego, który je wysłał. Sytuacje te, po dokonaniu przyjęcia towarów przez nowy podmiot finalny, również powodują zakończenie przemieszczenia w procedurze zawieszenia poboru akcyzy²².

5. WPŁYW WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI NA PRZEPISY PRAWA KRAJOWEGO

Przechodząc do oceny wyroku Trybunału Sprawiedliwości i jego wpływu na prawo polskie, najpierw wyjaśnić należy, że na gruncie polskiego ustawodawstwa zagadnienia związane z procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych określone zostały w art. 41 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 143), w drodze implementacji norm dyrektywy 2008/118. Normy te zasadniczo nie różnią się w swoim sformułowaniu od pierwowzoru, poza oczywistą różnicą w numeracji przepisów, do których się odwołują.

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z dyspozycją art. 41 AkcyzU, skuteczność dojścia do przeprowadzenia procedury w przedmiocie zawieszenia poboru akcyzy, w której czynności te związane są bezpośrednio z przemieszczeniem wyrobów akcyzowych, uzależniona jest od spełniania kumulatywnie dwóch podstawowych warunków. Po pierwsze wysyłający obowiązany jest zastosować elektroniczny dokument administracyjny e-AD. Zastosowanie e-AD ma co do zasady charakter obligatoryjny. W razie braku dostępności do Systemu, a co za tym idzie – braku możliwości wystawienia dokumentu e-AD, obligatoryjne jest zastosowanie dokumentu zastępującego e-AD. Takowy dokument stosowany jest wyłącznie do czasu przywrócenia dostępności Systemu. Natomiast drugim warunkiem jest złożenie zabezpieczenia akcyzowego umożliwiającego pokrycie kosztów mogących powstać ze zobowiązań podatkowych lub opłaty paliwowej w stosunku do przemieszczanych wyrobów. Wskazać ponadto należy, że ustawodawca przewidział w art. 41 ust. 1a AkcyzU wyłączenie zastosowania drugiego warunku w odniesieniu do wyrobów²³, wobec których ze względu na ich przeznaczenie zastosowanie znajduje zerowa stawka akcyzy²⁴.

²² G. Musolf, [w:] *Komentarz do dyrektywy 2008/118/WE...*

²³ Zob. załącznik Nr 2 do AkcyzU [online:] <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20090030011/U/D20090011Lj.pdf> [dostęp: 28.11.2022].

²⁴ W. Modzelewski, P. Milczek (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Komentarz*, wyd. 13, Warszawa 2022.

Procedura zawieszenia akcyzy może być również związana z dostawą wewnątrzwspólnotową, w której adresatem jest podmiot nieprowadzący składu podatkowego. Niemniej jednak taka procedura obarczona jest zgodnie z art. 41 ust. 2 AkcyzU dodatkowym uwarunkowaniem jej skuteczności w postaci przedstawienia podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy upoważnienia²⁵ wydanego przez właściwe organy podatkowe państwa członkowskiego. W sytuacji obrotu w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego albo dostawy wewnątrzwspólnotowej (poza Systemem EMCS²⁶) warunkiem stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy jest dołączenie do przemieszczanych wyrobów dokumentów handlowych (zamiast dokumentu e-AD). W przypadku gdy procedura jest związana z wyrobami, o których mowa art. 40 ust. 6 AkcyzU, w zależności od ich rodzaju ustawodawca przewiduje następujące warunki zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy:

- 1) w przypadku wyrobów przemieszczanych na terytorium danego kraju spełnione muszą zostać przesłanki z art. 41 ust. 1 AkcyzU (tj. zastosowanie e-AD albo dokumentu zastępującego e-AD oraz złożenie we właściwym urzędzie skarbowym zabezpieczenia akcyzowego);
- 2) w odniesieniu do wyrobów przemieszczanych w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, w celu wprowadzenia ich do składu podatkowego podatnik obowiązany jest dokonać za pośrednictwem właściwego naczelnika urzędu skarbowego zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym oraz dołączenie do przemieszczanych wyrobów dokumentów handlowych;
- 3) w sytuacji gdy wyroby są przemieszczane na terytorium kraju w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej, obowiązkiem podatnika jest złożenie we właściwym urzędzie skarbowym zabezpieczenia akcyzowego przed rozpoczęciem przemieszczania oraz dołączenie do przemieszczanych wyrobów dokumentów handlowych.

Zauważyć dodatkowo należy, że zgodnie z art. 41 ust. 5 pkt. 1–3 AkcyzU zobowiązanie podatkowe nie powstaje, a obowiązek podatkowy ciążyący na podatniku – z chwilą otrzymania przez niego: raportu odbioru albo dokumentu zastępującego raport odbioru, raportu wywozu albo dokumentu zastępującego raport wywozu, bądź alternatywnego dowodu zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy – wygasa w wyniku dokonania określonej czynności podlegającej opodatkowaniu.

W konkluzji wskazać należy, że z omawianego orzeczenia wypływają następujące wnioski:

²⁵ Art. 41 ust. 1 pkt 2 AkcyzU – upoważnieniem takim jest decyzja bądź zezwolenie władz państwa członkowskiego, na podstawie, której jest on podmiotem uprawnionym do odbioru wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

²⁶ System Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych EMCS (Excise Movement and Control System) – system przeznaczony do przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, zarówno w obrocie krajowym, jak i wewnątrzwspólnotowym, przy wykorzystaniu elektronicznego dokumentu administracyjnego e-AD; do przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na terytorium kraju, wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przy wykorzystaniu elektronicznego dokumentu e-DD [online:] <https://puesc.gov.pl/uslugi/przemieszczanie-wyrobow-akcyzowych-emcsp12> [dostęp: 21.11.2022].

- 1) Ewentualne nieścisłości w gwarancji, takie jak okoliczność, że nazwa odbiorcy, zarejestrowanego podmiotu gospodarczego zostały prawidłowo wskazane, ale warunki tej gwarancji odnoszą się jedynie do przepływu pomiędzy składami podatkowymi, nie mogą mieć wpływu na istnienie przepływu między uprawnionym właścicielem składu a innym zarejestrowanym podmiotem gospodarczym.
- 2) Wymaganie na tym etapie [przesłania projektu elektronicznego wysyłki – przyp. aut.] dokładniejszej kontroli, mającej na celu sprawdzenie prawdziwości informacji zawartych w dokumencie towarzyszącym (aktualnie – dokumencie e-AD), byłoby sprzeczne z przyczynieniem się do swobodnego przepływu towarów objętych podatkiem akcyzowym, ponieważ taka pogłębiona kontrola mogłaby utrudniać taki przepływ.
- 3) Dla istnienia przepływu wystarczy, co do zasady, aby uprawniony właściciel składu wysyłki spełnił konieczne formalności związane z wystawieniem dokumentu towarzyszącego (aktualnie – dokumentu e-AD) i ustanowił obowiązkową gwarancję oraz aby wyroby podlegające akcyzie opuściły skład celny, choćby tylko formalnie, w kierunku osoby uprawnionej.
- 4) Uprawniony właściciel składu jest zobowiązany do zapłaty podatku, wskazując jednocześnie, że odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłki może być zawieszona jedynie po udowodnieniu, iż odbiorca przyjął dostawę.
- 5) Wysyłka przez uprawnionego właściciela składu wyrobów akcyzowych może stanowić przepływ wyrobów akcyzowych objętych zawieszeniem poboru podatku akcyzowego niezależnie od okoliczności, że ze względu na oszukańcze zachowanie osób trzecich domniemany odbiorca nie wie, iż produkty te zostały do niego wysłane, dopóki właściwy organ danego państwa członkowskiego nie stwierdzi takiej nieprawidłowości lub naruszenia.
- 6) W przypadku odmowy przyjęcia wyrobów przez pierwotnie wskazanego w e-AD odbiorcę lub niedokonania ich wywozu poza UE, możliwe jest zarówno dokonanie zmiany docelowego odbiorcy, jak i zwrot tych wyrobów do składu podatkowego, który je wysłał. Sytuacje te, po dokonaniu przyjęcia towarów przez nowy podmiot finalny, również powodują zakończenie przemieszczenia w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

BIBLIOGRAFIA

- Lasiński-Sulecki K. (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Modzelewski W., Milczek P. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Komentarz*, wyd. 13, Warszawa 2022.
- Załącznik Nr 2 do Ustawy podatku akcyzowym [online:] <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20090030011/U/D20090011Lj.pdf> [dostęp: 28.11.2022].
- Przemieszczanie wyrobów akcyzowych (EMCS PL2) [online:] <https://puesc.gov.pl/uslugi/przemieszczanie-wyrobow-akcyzowych-emcsp2> [dostęp: 28.11.2022].

PROCEDURA ZAWIESZENIA POBORU PODATKU AKCYZOWEGO GŁOSA DO
WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI Z DNIA 24 MARCA 2022 R.,
C-711/20, *TANQUID POLSKA SP. Z O.O. PRZECIWKO GENERÁLNÍ
ŘEDITELSTVÍ CEL*

Streszczenie

Celem opracowania jest omówienie i analiza wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2022 r. w sprawie C-711/20 *TanQuid Polska Sp. z o.o. przeciwko Generální ředitelství cel* z punktu widzenia jego znaczenia dla zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich. Na gruncie przedmiotowego wyroku przedstawiono w szczególności zasady dotyczące przechowywania, przepływu i kontroli wyrobów objętych podatkiem akcyzowym. Opracowanie obejmuje analizę i komentarz podjętego przez TS rozstrzygnięcia. Ponadto zaprezentowano wpływ wyroku na późniejszą praktykę organów celnych i podatkowych.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, dyrektywa 92/12/WE, przepływ towarów objętych procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego, sfalszowanie urzędowych dokumentów towarzyszących, naruszenie lub nieprawidłowości popełnione w trakcie przepływu wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego, nieprawidłowe wyprowadzenie produktów z procedury zawieszenia, odbiorca niewiedzący o przepływie, obowiązkowa gwarancja w zakresie przepływu

PROCEDURE OF SUSPENDING THE COLLECTION OF EXCISE DUTY: GLOSS
ON THE JUDGEMENT OF THE COURT OF JUSTICE OF 24 MARCH 2022, CASE
NO. C-711/20, *TANQUID POLSKA SP. Z O.O. V GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL*

Summary

The aim of the article is to discuss and analyse the judgement of the Court of Justice of 24 March 2022 in the case No. C-711/20 *TanQuid Polska Sp. z o.o. v Generální ředitelství cel* from the point of view of its importance to ensuring that excise duty is chargeable in all Member States in the same way. On the basis of the judgement, in particular, the rules regulating the holding, movement and monitoring of products that are subject to excise duty are presented. The article includes an analysis of and a commentary on the decision taken by the Court of Justice. In addition, the influence of the judgement on the subsequent practice of the customs and tax authorities is presented.

Keywords: excise duty, Directive 92/12/EEC, movement of products subject to suspension of the collection of excise duty, falsifying official accompanying documents, offences or irregularities committed in the course of movement of products subject to excise duty within the suspension arrangement, incorrect withdrawal of products from the suspension arrangement, receiver unaware of movement, obligatory guarantee in relation to movement

