

IX TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

Toruń, 01 - 02 marca 2024 r.

**„W przypadku nielegalnego wyprowadzenia
wyrobu ze składu podatkowego to na podmiocie
prowadzącym skład ciąży obowiązek zapłaty
akcyzy od tego wyrobu”**

**Wyrok TSUE z 7 września 2023 r.,
sprawa KRI SpA, C – 323/22**

dr Piotr Stanisławiszyn, SSR w Opolu
Seksja ds. Upadłościowych i Restrukturyzacyjnych
Adiunkt WPIA INP Uniwersytet Opolski
Przew. INSO Seksja Prawa Upadłościowego i Restrukturyzacyjnego IA
Prezes zarządu Stowarzyszenia Prawa Finansowego „Aureus” w Opolu

Spółka prawa włoskiego SI.LO.NE. prowadziła działalność w zakresie magazynowania i transportu produktów naftowych. W okresie od dnia 22 sierpnia 2005 r. do dnia 30 czerwca 2006 r. SI.LO.NE., w charakterze uprawnionego właściciela składu, wysłała ze swojego składu podatkowego znajdującego się we Włoszech 196 przesyłek olejów mineralnych (oleju napędowego i benzyny) – w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego – do BMB Projekt d.o.o., spółki z siedzibą w Słowenii, uprawnionej do odbioru takich wyrobów w charakterze zarejestrowanego podmiotu gospodarczego. Kwota podatku akcyzowego przypadająca na te przesyłki wyniosła 2 816 426,10 EUR

Na potrzeby przemieszczenia w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego SI.LO.NE. sporządziła dla każdej przesyłki administracyjny dokument towarzyszący (zwany dalej „ADT”). Słoweński podmiot gospodarczy zwrócił spółce SI.LO.NE. egzemplarz nr 3 ADT każdej z tych przesyłek, na którym umieszczono potwierdzenie odbioru towarów oraz pieczęć, którą miał złożyć słoweński organ celny. W dniu 10 lipca 2008 r. w następstwie wniosku o udzielenie informacji skierowanego przez włoskie organy celne do słoweńskich organów celnych w ramach procedury pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków te ostatnie organy stwierdziły, że deklaracje znajdujące się na odwrocie egzemplarza nr 3 ADT były fałszywe w przypadku 161 z tych przesyłek, ponieważ jedynie 35 z owych przesyłek faktycznie wprowadzono na terytorium słoweńskie.

W dniu 15 lipca 2009 r. agencja ds. ceł i monopoli skierowała do SI.LO.NE. wezwanie do zapłaty w celu ściągnięcia podatku akcyzowego od produktów naftowych będących przedmiotem 161 przesyłek dotkniętych nieprawidłowościami na łączną kwotę 2 668 179 EUR.

Na podstawie stwierdzonych fałszerstw włoskie organy celne uznały, że nie udowodniono, iż przedmiotowe wyroby zostały dopuszczone do konsumpcji poza terytorium Włoch. W związku z tym stwierdziły one, że rozliczenia dokonane przez SI.LO.NE. w odniesieniu do 161 odnośnych przesyłek były niezgodne z prawem. Ponieważ organy te nie były w stanie określić miejsca, w którym przedmiotowe wyroby w sposób niezgodny z prawem dopuszczono do konsumpcji, stwierdziły one również, że do nieprawidłowości tych doszło na terytorium Włoch.

W tych okolicznościach wspomniane organy uznały, że ściągnięcie podatku akcyzowego należnego od przedmiotowych wyrobów należy do państwa włoskiego

W dniu 13 października 2008 r. przeciwko przedstawicielom prawnym SI.LO.NE. wszczęto postępowanie karne w sprawie sfałszowania celnych dokumentów przewozowych. Właściwy miejscowo organ sądowy postanowił umorzyć to postępowanie, ponieważ udowodnienie udziału przedstawicieli prawnych tej spółki w działaniach zmierzających do uchylenia się od podatku akcyzowego nie było możliwe ze względu na to, że sfałszowanie dokumentów powiązano wyłącznie z bezprawnym czynem osoby trzeciej.

Sąd odsyłający, uwzględniając orzecznictwo Trybunału oraz własne, miał wątpliwości co do zakresu art. 14 dyrektywy 92/12, w szczególności w odniesieniu do zakresu stosowania pojęć „czynników losowych” i „siły wyższej” w przypadku bezprawnego czynu osoby trzeciej mogącego spowodować powstanie uzasadnionych oczekiwań po stronie samego uprawnionego właściciela składu w braku jego winy.

Stosownie do art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym. Zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit drugi lit. a) tej dyrektywy pojęcie to obejmuje również wszelkie wyprowadzenie, włączając wyprowadzenie z naruszeniem prawa, z systemu zawieszenia zdefiniowanego w art. 4 lit. c) wspomnianej dyrektywy.

Artykuł 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 przewiduje, że uprawnieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez zainteresowane państwo członkowskie.

Stosownie do art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym. Zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit drugi lit. a) tej dyrektywy pojęcie to obejmuje również wszelkie wyprowadzenie, włączając wyprowadzenie z naruszeniem prawa, z systemu zawieszenia zdefiniowanego w art. 4 lit. c) wspomnianej dyrektywy.

Artykuł 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 przewiduje, że uprawnieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez zainteresowane państwo członkowskie.

Stosownie do art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy staje się wymagalny w szczególności w momencie dopuszczenia do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym. Zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit drugi lit. a) tej dyrektywy pojęcie to obejmuje również wszelkie wyprowadzenie, włączając wyprowadzenie z naruszeniem prawa, z systemu zawieszenia zdefiniowanego w art. 4 lit. c) wspomnianej dyrektywy.

Artykuł 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 przewiduje, że uprawnieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez zainteresowane państwo członkowskie.

Zniknięcie wyrobu objętego systemem zawieszenia może zatem oznaczać jedynie faktyczną niemożność dopuszczenia tego wyrobu do konsumpcji, a nawet – wprowadzenia go do obrotu handlowego Unii. Tymczasem wyrób, który – w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym – zostaje niezgodnie z prawem wyprowadzony z systemu zawieszenia, pozostaje wszakże w obrocie handlowym Unii.

W związku z tym w braku „ubytku” uprawnionemu właścicielowi składu nie można przyznać zwolnienia z podatku na podstawie art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 w przypadku niezgodnego z prawem wyprowadzenia z systemu zawieszenia, nawet gdy wyprowadzenie to jest wynikiem bezprawnego czynu, który można przypisać wyłącznie osobie trzeciej, i gdy ów właściciel składu ma uzasadnione oczekiwania co do tego, że wyrób jest przemieszczany w ramach systemu zawieszenia podatku zgodnie z prawem. Taką wykładnię owego przepisu potwierdzają zarówno kontekst, w jaki przepis ten się wpisuje, jak i cele dyrektywy 92/12.

Owego właściciela składu, jako osobę fizyczną lub prawną upoważnioną przez właściwe władze państwa członkowskiego do produkowania, przetwarzania, przechowywania, otrzymywania i wysyłania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w ramach systemu zawieszenia podczas prowadzenia działalności gospodarczej, wskazano w konsekwencji jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, w przypadku gdy nieprawidłowości lub naruszenia pociągających za sobą wymagalność tego podatku dopuszczono się w trakcie przemieszczania tych wyrobów. **Odpowiedzialność ta jest ponadto obiektywna i opiera się nie na udowodnionej lub domniemanej winie właściciela składu, lecz na jego uczestnictwie w działalności gospodarczej.**

Zniknięcie wyrobu objętego systemem zawieszenia może zatem oznaczać jedynie faktyczną niemożność dopuszczenia tego wyrobu do konsumpcji, a nawet – wprowadzenia go do obrotu handlowego Unii. Tymczasem wyrób, który – w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym – zostaje niezgodnie z prawem wyprowadzony z systemu zawieszenia, pozostaje wszakże w obrocie handlowym Unii.

W związku z tym w braku „ubytku” uprawnionemu właścicielowi składu nie można przyznać zwolnienia z podatku na podstawie art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 w przypadku niezgodnego z prawem wyprowadzenia z systemu zawieszenia, nawet gdy wyprowadzenie to jest wynikiem bezprawnego czynu, który można przypisać wyłącznie osobie trzeciej, i gdy ów właściciel składu ma uzasadnione oczekiwania co do tego, że wyrób jest przemieszczany w ramach systemu zawieszenia podatku zgodnie z prawem. Taką wykładnię owego przepisu potwierdzają zarówno kontekst, w jaki przepis ten się wpisuje, jak i cele dyrektywy 92/12.

Tymczasem wykładnia pojęcia „ubytku” w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze tej dyrektywy, która polegałaby na objęciu zakresem tego pojęcia niezgodnego z prawem wyrowadzenia wyrobu objętego podatkiem akcyzowym z systemu zawieszenia, nie byłaby zgodna z celami przypomnianymi w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. Po pierwsze bowiem, taka wykładnia osłabiłaby obiektywny charakter odpowiedzialności, jaką wspomniana dyrektywa nakłada na właściciela składu w ramach systemu zawieszenia, i tym samym jego centralną rolę w zapewnianiu wymagalności podatku akcyzowego, a ostatecznie – swobodny przepływ towarów objętych podatkiem akcyzowym. Po drugie, takie osłabienie podważyłoby również cel polegający na zwalczaniu oszustw, unikania opodatkowania i nadużyć, utrudniając w praktyce ściąganie podatku akcyzowego od takiego właściciela składu w przypadku nieprawidłowości lub naruszenia.

Przepisy (stan prawny na rok 2008-2020)

art. 6,13-15, 20 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) oraz art. 7-10 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego uchylającą dyrektywę 92/12/EWG ([Dz.Urz.UE. L 2009 Nr 9](#))

Obecnie art. 6-9 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) ([Dz.Urz.UE. L 2020 Nr 58](#))

Artykuł 6. Zdarzenie podatkowe, moment i miejsce powstania obowiązku podatkowego, zniszczenie i nieodwracalna utrata.

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

Artykuł 7. Osoba zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego.

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

a) w odniesieniu do opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 6 ust. 3 lit. a):

(i) uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub każda inna osoba zwalnająca wyroby akcyzowe, lub w imieniu której wyroby te są zwalniane z procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz – w przypadku niezgodnego z przepisami opuszczenia składu podatkowego – każda inna osoba, która uczestniczyła w takim zwolnieniu;

(ii) w przypadku niezgodnego z przepisami przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, zgodnie z art. 9 ust. 1, 2 i 4: uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany wysyłający lub każda inna osoba, która udzieliła gwarancji zgodnie z art. 17 ust. 1 i 3, oraz każda osoba, która uczestniczyła w niezgodnym z przepisami opuszczeniu i która wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowym charakterze tego opuszczenia;

Główne problemy

1. Funkcje podatku akcyzowego a istota procedury zawieszenia poboru akcyzy.
2. Pojęcie „braku winy/przyczynienia” w powstaniu utraty przedmiotu opodatkowania i działaniach/zachowaniach osób trzecich.
3. Jak interpretować pojęcie „siły wyższej, „nieprzewidziane okoliczności” i „ubytku”?
4. Jak daleko sięga zakres odpowiedzialności podatnika w procedurze zawieszenia poboru akcyzy?
5. Na czym polega „opuszczenie niezgodne z przepisami” procedury zawieszenia poboru akcyzy?
6. Czy istnieje potencjalna czy pomijalna „konkurencja/zbieg” reżimów odpowiedzialności karnej i podatkowej?

Dziękuję za uwagę

dr Piotr Stanisławiszyn, SSR w Opolu
WPIA INP Uniwersytet Opolski
Stowarzyszenie Prawa Finansowego „Aureus” w Opolu
Sekcja INSO Instytut Allerhanda

pstanislawiszyn@uni.opole.pl