

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 12 lutego 2015 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki akcyzowe – Dyrektywy 92/12/EWG i 2008/118/WE – Zakres stosowania – Oleje mineralne i produkty energetyczne – Oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze – Wyłączenie – Podatek akcyzowy od konsumpcji produktów energetycznych, nałożony przez państwo członkowskie według reguł właściwych dla ujednoliconego podatku akcyzowego – Pojęcie „formalności przy przekraczaniu granic” – Artykuł 110 TFUE – Termin zapłaty krótszy w niektórych wypadkach dla nabycia wewnątrzspółnotowego niż dla produktów nabytych w obrocie krajowym

W sprawie C-349/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 5 marca 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 czerwca 2013 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Oil Trading Poland sp. z o.o.,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: C. Vajda (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 lipca 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ministra Finansów przez W. Bronickiego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Oil Trading Poland sp. z o.o. przez L. Mazura oraz A. Rutkowską,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez F. Urbaniego Neriego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz K. Herrmann, działających 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. 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1) oraz art. 1 ust. 3 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).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (zwanym dalej „Ministrem”) a Oil Trading Poland sp. z o.o. (zwaną dalej „OTP”) w przedmiocie nałożenia podatku akcyzowego w Polsce na oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 3 dyrektywy 92/12 stanowił:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

– olejów mineralnych,

[...]

2. Wyroby wymienione w ust. 1 mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów, pod warunkiem że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku.

3. Państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia i utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1, pod warunkiem jednak, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności [nie spowodują formalności] związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi.

[...]”.

4 Dyrektywa 92/12 została uchylona przez dyrektywę 2008/118 z mocą od dnia 1 kwietnia 2010 r.

5 Motywy 4 i 5 dyrektywy 2008/118 mają następujące brzmienie:

„(4) Dla szczególnych celów wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim [...].

(5) W celu zapewnienia swobodnego przemieszczania opodatkowanie wyrobów innych niż wyroby akcyzowe nie powinno wiązać się z formalnościami przy przekraczaniu granic”.

6 Zgodnie z art. 1 owej dyrektywy:

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

a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą [Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, s. 51)];

[...]

2. Dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie [...].

3. Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:

a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;

[...]

Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować zwiększenia formalności [powodować formalności] przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi”.

7 Artykuł 34 ust. 2 dyrektywy 2008/118 przewiduje:

„Osoby, o których mowa w art. 33 ust. 3, mają obowiązek:

- a) przed dokonaniem wysyłki wyrobów – złożyć deklarację właściwym organom państwa członkowskiego przeznaczenia oraz zagwarantować płatność podatku akcyzowego;
- b) zapłacić podatek akcyzowy państwa członkowskiego przeznaczenia zgodnie z procedurą przewidzianą przez to państwo członkowskie;
- c) wyrażać zgodę na wszelkie kontrole pozwalające właściwym organom państwa członkowskiego przeznaczenia upewnić się, że wyroby akcyzowe zostały faktycznie odebrane i że zapłacony został wymagalny podatek akcyzowy.

[...]”.

8 Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 stanowi, że państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z tą dyrektywą.

9 Artykuł 2 ust. 1, 4 i 5 rzeczonyj dyrektywy brzmi następująco:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy pojęcie »produkt[ów] energetyczn[ych]« stosuje się do produktów:

[...]

b) objętych kodami CN 2701, 2702 i [od] 2704 do 2715;

[...]

4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

[...]

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

– produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania,

[...]

5. Odniesienia w niniejszej dyrektywie do kodów Nomenklatury scalonej odnoszą się do tych w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 2031/2001 z dnia 6 sierpnia 2001 r., zmieniającym załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej [(Dz.U. L 279, s. 1, zwanej dalej »Nomenklaturą scaloną«)].

[...]”.

10 Oleje smarowe wchodzą w zakres kodów od CN 2710 19 71 do CN 2710 19 99 Nomenklatury scalonej.

11 Artykuł 20 ust. 1 dyrektywy 2003/96 przewiduje, że jedynie produkty energetyczne wymienione w wykazie znajdującym się w tym ustępie podlegają przepisom dotyczącym kontroli i przemieszczania dyrektywy 92/12. Oleje smarowe wchodzące w zakres kodów od CN 2710 19 71 do CN 2710 19 99 Nomenklatury scalonej nie znajdują się w tym wykazie.

Prawo polskie

12 Artykuł 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, z późn. zm., zwanej dalej „ustawą”) stanowi:

„Ustawa określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym, zwanym dalej »akcyzą«, wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, organizację obrotu wyrobami akcyzowymi, a także oznaczanie znakami akcyzy”.

13 Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy oraz pozycji 27 załącznika nr 1 do niej, stanowiącego wykaz wyrobów akcyzowych, do wyrobów akcyzowych zalicza się między innymi wyroby energetyczne oznaczone kodem CN 2710.

14 Artykuł 86 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„Do wyrobów energetycznych, w rozumieniu ustawy, zalicza się wyroby:

[...]

2) objęte pozycjami CN 2701, 2702 oraz od 2704 do 2715”.

15 Zgodnie z brzmieniem art. 89 ust. 1 ustawy:

„Stawki akcyzy na wyroby energetyczne wynoszą dla:

[...]

11) olejów smarowych, pozostałych olejów o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 99, z wyłączeniem wyrobów o kodzie CN 2710 19 85 (oleje białe, parafina ciekła) oraz smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 19 99 – 1180,00 [złotych polskich (PLN)]/1000 litrów”.

16 Artykuł 40 ust. 6 ustawy stanowi, co następuje:

„Procedurę zawieszenia poboru akcyzy stosuje się na terytorium kraju również do wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, z zastrzeżeniem art. 47 ust. 1 pkt 1 i 5”.

17 Na podstawie art. 21 ust. 1–3 ustawy:

„1. Podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego:

[...]

2) obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby celnej

– za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

2. W przypadku zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego:

[...]

2) obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby celnej

– za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego.

3. Przepisy ust. 1 i 2 nie mają zastosowania:

1) w zakresie, w jakim podatnik jest obowiązany do złożenia deklaracji uproszczonej, obliczenia i zapłaty akcyzy, o których mowa w art. 78 ust. 1 pkt 3;

[...]”.

18 Artykuł 78 ust. 1 i 3 ustawy stanowi:

„1. W przypadku gdy podatnik nabywa wewnątrzspółnotowo wyroby akcyzowe z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju, jest obowiązany:

1) przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych na terytorium kraju dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym do właściwego naczelnika urzędu celnego i złożyć zabezpieczenie akcyzowe;

2) potwierdzić odbiór wyrobów akcyzowych na uproszczonym dokumencie towarzyszącym oraz wystawić i dołączyć do zwracanego uproszczonego dokumentu

towarzyszącego dokument potwierdzenia złożenia zabezpieczenia akcyzowego lub zapłaty akcyzy na terytorium kraju;

3) bez wezwania organu podatkowego, złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklarację uproszczoną, według ustalonego wzoru, oraz obliczyć akcyzę i dokonać jej zapłaty na terytorium kraju, na rachunek właściwej izby celnej, w terminie 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego;

4) prowadzić ewidencję nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych.

[...]

3. Przepisy ust. 1 pkt 1, 3 i 4 stosuje się odpowiednio do przypadków nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, które są objęte na terytorium kraju stawką akcyzy inną niż stawka zerowa”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

19 Działalność OTP polega na sprzedaży olejów smarowych oznaczonych kodami od CN 2710 19 71 do CN 2710 19 99 Nomenklatury scalonej i przeznaczonych na cele inne niż napędowe i grzewcze. OTP nabywa te oleje smarowe w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych i sprzedaje je w Polsce.

20 W dniu 10 kwietnia 2009 r. OTP wniosła o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów polskiego prawa podatkowego, w szczególności dotyczącej kwestii, czy rzeczony olej smarowy podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Polska), działając w imieniu Ministra, w pisemnej interpretacji z dnia 23 kwietnia 2010 r. udzielił na to pytanie odpowiedzi twierdzącej.

21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, do którego wniesiono skargę na powyższą interpretację, uznał, że oleje smarowe wykorzystywane do innych celów niż paliwo silnikowe lub grzewcze nie są objęte systemem ujednoczonego podatku akcyzowego w ramach Unii Europejskiej oraz że nie należy stosować przepisów prawa polskiego obejmujących je podatkiem akcyzowym.

22 Gdy Minister wniósł skargę kasacyjną na to orzeczenie do Naczelnego Sądu Administracyjnego, sąd ten uznał, że z wyroku Fendt Italiana (C-145/06 i C-146/06,

EU:C:2007:411) wynika, iż oleje smarowe, które nie są objęte tym systemem, stanowią produkty inne niż te, o których mowa w art. 3 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 92/12, co oznacza, że zgodnie z art. 3 ust. 3 akapit pierwszy tej dyrektywy państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania w mocy podatków od tych produktów, pod warunkiem że podatki te nie spowodują formalności związanych z przekraczaniem granic w handlu między państwami członkowskimi.

23 Jednakże sąd odsyłający uznał, że wskazany wyrok nie udziela odpowiedzi na pytanie, czy podatek od konsumpcji takich olejów smarowych może być nakładany zgodnie z ujednoczonym systemem podatku akcyzowego, czyli poprzez nałożenie na te produkty, jeżeli stanowią one przedmiot nabycia wewnątrzspółnotowego, tych samych obowiązków i formalności co te nałożone na produkty, do których ma zastosowanie rzeczony system.

24 W tym względzie sąd odsyłający podkreśla, że oleje smarowe wykorzystywane do innych celów niż napędowe i grzewcze i pochodzące z innego państwa członkowskiego mogą być nabywane w Polsce w dwóch trybach. Po pierwsze, zgodnie z art. 40 ust. 6 ustawy, można do nich zastosować procedurę zawieszenia poboru akcyzy, która wymaga spełnienia szeregu formalności administracyjnych, mianowicie w szczególności związanych z uzyskaniem statusu zarejestrowanego odbiorcy i magazynowaniem produktów. Według sądu odsyłającego otwarcie i prowadzenie składu podatkowego podlegają obowiązkom powodującym znaczne koszty, które praktycznie uniemożliwiają mniejszym przedsiębiorcom nabywającym wewnątrzspółnotowo oleje smarowe ich spełnienie, a korzystanie z usługowego składu podatkowego również generuje dodatkowe koszty. W konsekwencji przedsiębiorcy ci znajdują się w niekorzystnej sytuacji w stosunku do podmiotów zajmujących się krajowym obrotem olejami smarowymi.

25 Po drugie, zgodnie z art. 78 ust. 3 ustawy, do nabycia wewnątrzspółnotowego rzeczonych produktów w procedurze z zapłaconą akcyzą mają zastosowanie obowiązki przewidziane w art. 78 ust. 1 ustawy. Powołując się na wyroki Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) i Kalinczew (C-2/09, EU:C:2010:312), sąd odsyłający zastanawia się, czy obowiązki zgłoszenia nabycia wewnątrzspółnotowego i złożenia zabezpieczenia akcyzowego przed przywozem należy uważać za formalności przy przekraczaniu granic w rozumieniu art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 i art. 1 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2008/118. Wyraża on wątpliwości co do kwestii, czy należy uznać, iż rzeczone obowiązki mają zapewnić zapłatę podatku akcyzowego, ponieważ cel ten może zostać osiągnięty poprzez przestrzeganie innych obowiązków przewidzianych w art. 78 ust. 1 ustawy, czyli obowiązków złożenia deklaracji uproszczonej, obliczenia i zapłaty akcyzy w terminie 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, a także prowadzenia ewidencji nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych.

26 Sąd odsyłający twierdzi ponadto, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2 i art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy terminy zapłaty podatku akcyzowego są różne w zależności od tego, czy oleje

smarowe są nabywane w obrocie krajowym czy wewnątrzspółnotowo przy stosowaniu procedury nabycia wyrobów z zapłaconą akcyzą, przy czym różnica taka może być sprzeczna z art. 110 TFUE.

27 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 3 ust. 3 dyrektywy [92/12] oraz aktualnie odpowiednio art. 1 ust. 3 [akapit pierwszy] lit. a) i [art. 1 ust. 3 akapit drugi] dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia[ją] się one nałożeniu przez państwo członkowskie na oleje smarowe oznaczone kod[ami] [od] CN 2710 19 71 [do CN] 2710 19 99, wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, podatku akcyzowego, według reguł właściwych dla ujednoliconego podatku akcyzowego nakładanego na konsumpcję produktów energetycznych?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

28 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 i art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby produkty nienależące do zakresu stosowania tych dyrektyw, takie jak oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, były objęte podatkiem regulowanym przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliconego podatku akcyzowego ustanowionego przez rzeczony dyrektywy.

29 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że spór w postępowaniu głównym dotyczy pytania o interpretację prawa krajowego zadanego przez OTP, podczas gdy dyrektywa 92/12 pozostawała jeszcze w mocy, natomiast odpowiedź Ministra na to pytanie została wydana po uchyleniu w dniu 1 kwietnia 2010 r. owej dyrektywy przez dyrektywę 2008/118. Ze względu na to, że odpowiedź ta może być zastosowana do transakcji dokonanych zarówno przed wejściem w życie dyrektywy 2008/118, jak i po nim, obie te dyrektywy należy uważać za mające zastosowanie *ratione temporis* do rozpatrywanego sporu. Jest to a fortiori możliwe, gdyż art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118 odpowiada art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12.

W przedmiocie ustanowienia podatku regulowanego przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliconego podatku akcyzowego od produktów, które nie są nim objęte

30 Jak podnieśli sąd odsyłający i wszyscy zainteresowani, którzy wnieśli uwagi do Trybunału, z pkt 43 wyroku Fendt Italiana (EU:C:2007:411) wynika, że nawet jeśli oleje smarowe wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze są objęte definicją pojęcia „produktów energetycznych” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy

2003/96, to są one wprost wyłączone z zakresu zastosowania tej dyrektywy na mocy jej art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze. Na podstawie art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118 te oleje smarowe nie są zatem objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego ustanowionego przez tę ostatnią dyrektywę.

31 W tych okolicznościach należy uznać, że wspomniane oleje smarowe stanowią produkty inne niż „wyroby akcyzowe” w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118, co oznacza, że zgodnie z art. 1 ust. 3 państwa członkowskie mogą nakładać podatki na takie wyroby, pod warunkiem że podatki te nie spowodują formalności przy przekraczaniu granic w handlu między państwami członkowskimi (zob. podobnie, w odniesieniu do art. 3 ust. 1 i 3 dyrektywy 92/12, wyrok Fendt Italiana, EU:C:2007:411, pkt 44).

32 OTP kwestionuje zgodność przepisów polskich będących przedmiotem postępowania głównego z art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118 w zakresie, w jakim przepisy te nakładają na oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze podatek regulowany przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliconego podatku akcyzowego, takie jak przewidziane przez ową dyrektywę.

33 W tym względzie należy podkreślić, jak wynika to z pkt 31 niniejszego wyroku, że przepis ten uzależnia możliwość nakładania przez państwa członkowskie podatków na wyroby inne niż objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego od jedyne go warunku: aby nakładanie takich podatków nie powodowało formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi. W odróżnieniu od art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 w związku z jej motywem 4, który dotyczy produktów objętych tym systemem, ów art. 1 ust. 3 nie przewiduje zatem, aby dane podatki miały być podatkami innymi niż te objęte ujednoliconym podatkiem akcyzowym lub aby miały służyć szczególnym celom.

34 Wynika z tego, że art. 1 ust. 3 rzeczony dyrektywy jako taki nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie nakładały na produkty inne niż produkty objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego podatek regulowany przez zasady identyczne jak te dotyczące tego systemu.

35 Wniosku tego nie podważa przywołany przez OTP art. 20 ust. 1 dyrektywy 2003/96, na mocy którego jedynie produkty energetyczne wymienione w wykazie zawartym w tym przepisie podlegają przepisom dotyczącym kontroli i przemieszczania dyrektywy 2008/118. Okoliczność, że ów wykaz nie odnosi się do olejów smarowych wykorzystywanych do celów innych niż napędowe i grzewcze, które są wyłączone z zakresu stosowania dyrektywy 2003/96, jest bowiem pozbawiona znaczenia w odniesieniu do wykładni art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118.

W przedmiocie zakazu formalności przy przekraczaniu granic

36 Jak już przypomniano, aby spełnić wymogi ustanowione w art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118, podatek nakładany na oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze nie powinien jednak powodować formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

37 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że jeśli celem formalności nałożonej na importera produktu objętego podatkiem krajowym jest zapewnienie uregulowania zobowiązania z tytułu tego podatku, to formalność taka jest związana ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego, czyli z nabyciem wewnątrzspółnotowym, a nie z przekraczaniem granic w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyroki: Brzeziński, EU:C:2007:33, pkt 47, 48; a także Kalinczew, EU:C:2010:312, pkt 27).

38 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o system zawieszenia poboru akcyzy, który na podstawie art. 40 ust. 6 ustawy ma zastosowanie do olejów smarowych wykorzystywanych do celów innych niż napędowe i grzewcze, wydaje się, że wymogi tego systemu dotyczą zarówno produktów przywożonych z innego państwa członkowskiego, jak i produktów nabywanych w polskim obrocie krajowym, czego zbadanie jest jednak zadaniem sądu odsyłającego. Już ze względu na tę okoliczność, jak podniosła Komisja Europejska, takie wymogi nie mogą być uważane za stanowiące formalności przy przekraczaniu granic.

39 W drugiej kolejności, jeśli chodzi o system opodatkowania akcyzą, sąd odsyłający zastanawia się, czy obowiązki przewidziane w art. 78 ust. 1 pkt 1 ustawy, czyli obowiązki zgłoszenia planowanego nabycia wewnątrzspółnotowego i złożenia zabezpieczenia akcyzowego przed przywozem danych produktów, należy uważać za stanowiące formalności przy przekraczaniu granic.

40 W tym względzie należy stwierdzić, że zgodnie z samym brzmieniem tego przepisu ustanowione przezeń obowiązki powinny być spełnione, zanim dane produkty przekroczą granicę polską. Ponadto jest oczywiste, że złożenie zabezpieczenia akcyzowego ma na celu zapewnienie zapłaty podatku, a zatem jest związane ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 37 niniejszego wyroku.

41 Ponadto obowiązki przewidziane w art. 78 ust. 1 pkt 1 ustawy odpowiadają wymogom, które – w odniesieniu do produktów objętych systemem ujednoliczonego podatku akcyzowego – powinny spełnić osoby zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego zgodnie z art. 34 ust.

2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2008/118. Należy z tego wnioskować, że prawodawca Unii nie uznał, iż wymogi te stanowią formalności przy przekraczaniu granic.

42 Co więcej, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający uważa, iż obowiązki złożenia deklaracji uproszczonej, obliczenia i zapłaty akcyzy w terminie w terminie 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, a także prowadzenia ewidencji nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych, takie jak przewidziane w art. 78 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy, mają na celu zapewnienie zapłaty należnej akcyzy. Argument ten nie wyklucza jednak, że obowiązki wymienione w art. 78 ust. 1 pkt 1 służą temu samemu celowi.

43 Wynika z tego, że obowiązki takie jak przewidziane w art. 78 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 ustawy nie mogą być uważane za stanowiące formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi, zakazane na podstawie art. 1 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2008/118.

W przedmiocie przestrzegania art. 110 TFUE

44 Nawet jeśli sąd odsyłający nie zadaje wyraźnego pytania dotyczącego wykładni art. 110 TFUE, to jednak w uzasadnieniu postanowienia odsyłającego zastanawia się on nad zgodnością z tym artykułem terminów zapłaty podatku akcyzowego przewidzianych w różnych przepisach ustawy.

45 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że okoliczność, iż sąd odsyłający zadał pytanie prejudycjalne, powołując się na określone przepisy wyłącznie prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd ten powołał się na nie w treści pytań. W tym zakresie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych mu przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, tych aspektów prawa Unii, które wymagają dokonania wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. w szczególności wyrok *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve i in.*, C-225/13, EU:C:2014:245, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji należy zbadać, czy art. 110 TFUE sprzeciwia się ustanowieniu tych terminów zapłaty.

46 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem system opodatkowania państwa członkowskiego można uznać za zgodny z art. 110 TFUE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest on tak skonstruowany, iż w każdym wypadku wyklucza opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym w żadnym wypadku nie

wywołuje on skutków dyskryminujących (zob. wyrok X, C-437/12, EU:C:2013:857, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W tym względzie do naruszenia art. 110 akapit pierwszy TFUE dochodzi wówczas, gdy podatek nakładany na produkty przywożone i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i na podstawie innych zasad, co prowadzi – choćby tylko w niektórych wypadkach – do wyższego opodatkowania towaru przywożonego zza granicy (zob. podobnie wyroki: *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, pkt 3; a także *Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Jak już Trybunał miał okazję stwierdzić, ma to miejsce, w wypadku gdy terminy zapłaty podatku nałożonego na produkcję krajową są dłuższe od terminów stosowanych do produktów przywożonych z innych państw członkowskich. Taka korzyść zastrzeżona dla produkcji krajowej oznacza bowiem odmienne traktowanie na niekorzyść przywożonych produktów, z naruszeniem zakazu zawartego w art. 110 TFUE (zob. podobnie wyrok *Grundig Italiana*, C-68/96, EU:C:1998:299, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Z postanowienia odsyłającego wydaje się wynikać, że oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, które są nabywane na terytorium kraju, obligatoryjnie podlegają systemowi zawieszenia poboru akcyzy; informację tę potwierdził w szczególności rząd polski na rozprawie, co jednak powinien ustalić sąd krajowy. Zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy podatek jest zobowiązany wpłacać akcyzę od tych produktów w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego. Ten termin zapłaty obowiązuje również w stosunku do olejów smarowych przywożonych z innego państwa członkowskiego, które są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Natomiast termin zapłaty akcyzy dla produktów przywożonych wynosi na podstawie art. 21 ust. 3 pkt 1, art. 78 ust. 1 pkt 3 i art. 78 ust. 3 ustawy 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego.

50 Z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający wydaje się zatem, że termin zapłaty akcyzy należnej od olejów smarowych przywożonych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, liczony od ich wprowadzenia do polskiego obrotu krajowego, jest taki sam jak termin przewidziany dla olejów smarowych nabytych w tym obrocie. Ponadto oleje smarowe, które są przywożone, mogą być przywożone zgodnie z procedurą z zapłaconą akcyzą, co skutkuje krótszym terminem zapłaty podatku akcyzowego.

51 Wynika z tego, że jeśli chodzi o procedurę zawieszenia poboru akcyzy, której wydaje się obligatoryjnie podlegać nabycie olejów smarowych w obrocie krajowym, nie ma miejsca odmienne traktowanie na niekorzyść przywożonych olejów smarowych w odniesieniu do

terminu zapłaty należnego podatku akcyzowego. Okoliczność, że – tylko dla produktów przywożonych – możliwe jest także skorzystanie z procedury z zapłaconą akcyzą obejmującej krótszy termin zapłaty, nie wpływa na niedyskryminacyjny charakter przepisów takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

52 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 i art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby produkty nienależące do zakresu stosowania tych dyrektyw, takie jak oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, były objęte podatkiem regulowanym przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliczonego podatku akcyzowego ustanowionego przez rzeczony dyrektywy, jeżeli fakt objęcia rzeczonych produktów tym podatkiem nie powoduje formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

W przedmiocie kosztów

53 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 3 ust. 3 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 oraz art. 1 ust. 3 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby produkty nienależące do zakresu stosowania tych dyrektyw, takie jak oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, były objęte podatkiem regulowanym przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliczonego podatku akcyzowego, ustanowionego przez rzeczony dyrektywy, jeżeli fakt objęcia rzeczonych produktów tym podatkiem nie powoduje formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

Podpisy

* Język postępowania: polski.