



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 2 czerwca 2016 r. *

Odesłanie prejudycjalne — Podatki pośrednie — Podatek akcyzowy — Dyrektywa 2008/118/WE — Wymagalność podatku akcyzowego — Artykuł 7 ust. 2 — Pojęcie „opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych” — Opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej — Dyrektywa 2003/96/WE — Artykuł 14 ust. 1 lit. a) — Wykorzystywanie produktów energetycznych do produkcji energii elektrycznej — Nabycie i odsprzedaż przez pośredniego nabywcę produktów energetycznych znajdujących się w składzie podatkowym — Bezpośrednia dostawa produktów energetycznych podmiotowi gospodarczemu w celu produkcji energii elektrycznej — Wskazanie pośredniego nabywcy jako „odbiorcy” produktów w dokumentach podatkowych — Naruszenie wymogów prawa krajowego odnoszących się do zwolnienia z podatku akcyzowego — Odmowa zwolnienia — Dowód wykorzystywania produktów w warunkach umożliwiających zwolnienie z podatku akcyzowego — Proporcjonalność

W sprawie C-355/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Pleven (sąd administracyjny w Plewen, Bułgaria) postanowieniem z dnia 10 lipca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lipca 2014 r., w postępowaniu:

Polihim-SS EOOD

przeciwko

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

przy udziale:

Okrazhna prokuratura Pleven,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

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

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 października 2015 r.,

* Język postępowania: bułgarski.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Polihim-SS EOOD przez adwokatów D. Dobreva, L. Angelova oraz S. Stefanovą,
- w imieniu Nachalnik na Mitnitsa Svishtov przez adwokata V. Tanova, S. Yordanovą oraz N. Yotsovą-Totevą,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovą oraz D. Drambozovą, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz D. Roussanova, 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. 1 ust. 1 lit. a) 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), oraz art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 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. 2003, L 283, s. 51).
- 2 Powyższy wniosek został przedstawiony w ramach sporu między Polihim-SS EOOD (zwaną dalej „Polihimem”) a Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (naczelnikiem urzędu celnego w Swisztowie, Bułgaria) w przedmiocie grzywien nałożonych na Polihim z powodu wyprowadzenia produktów energetycznych ze składu podatkowego bez uiszczenia odpowiedniego podatku akcyzowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2003/96

- 3 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2003/96:

„1. Dla celów niniejszej dyrektywy, pojęcie »produkty energetyczne« stosuje się do produktów:

[...]

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

[...]

3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.

[...]

4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do:

a) końcowego opodatkowania ciepła oraz opodatkowania produktów objętych kodami CN 4401 i 4402;

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:

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

— podwójnego zastosowania produktów energetycznych.

Produkt energetyczny ma podwójne zastosowanie w przypadku gdy jest wykorzystywany zarówno jako paliwo do ogrzewania oraz w celach innych niż jako paliwo silnikowe i paliwo do ogrzewania. Wykorzystywanie produktów energetycznych do redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych uważa się za podwójne zastosowanie,

— energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych,

— energii elektrycznej, w przypadku gdy stanowi ona ponad 50% kosztu produktu. »Koszt produktu« oznacza sumę wszystkich nabytych towarów i usług oraz koszty personelu i amortyzację środków trwałych na poziomie zakładu, którego definicję przedstawiono w art. 11. Te koszty są obliczane średnio w odniesieniu do jednostki. »Koszt energii elektrycznej« oznacza rzeczywistą wartość nabycia energii elektrycznej lub koszt wyprodukowania energii elektrycznej, jeśli jest ona pozyskiwana w zakładzie,

— procesów mineralogicznych.

»Procesy mineralogiczne« oznaczają procesy sklasyfikowane w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26 »produkcja [wyrobów] z pozostałych surowców niemetalicznych« w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3037/90 z dnia 9 października 1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej [(Dz.U. 1990, L 293, s. 1)].

Jednakże art. 20 ma zastosowanie do tych produktów energetycznych.

[...]”.

4 Artykuł 4 dyrektywy 2003/96 ma następujące brzmienie:

„1. Poziomy opodatkowania, jakie państwa członkowskie stosują do produktów energetycznych i energii elektrycznej, wymienione w art. 2, nie mogą być niższe niż minimalne poziomy opodatkowania przewidziane niniejszą dyrektywą.

2. Dla celów niniejszej dyrektywy »poziom opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej) wyliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji”.

5 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Od dnia 1 stycznia 2004 r., dla paliw do ogrzewania obowiązują minimalne poziomy opodatkowania ustalone w załączniku I, tabela C”.

6 Artykuł 14 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy przewiduje:

„1. Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie [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 2000/47/WE z dnia 20 lipca 2000 (Dz.U. 2000, L 193, s. 73)] w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Państwa członkowskie mogą jednakże ze względów polityki ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w niniejszej dyrektywie. W takim przypadku opodatkowanie tych produktów nie będzie brane pod uwagę do celów zachowania minimalnego poziomu opodatkowania energii elektrycznej ustanowionego w art. 10”.

7 Tabela C zawarta w załączniku I do tej samej dyrektywy, zatytułowana „Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw silnikowych i energii elektrycznej”, przedstawia się następująco:

	Zastosowanie gospodarcze	Zastosowanie niegospodarcze
[...]	[...]	[...]
olej opałowy ciężki (w EUR za 1000 kg) kody CN [od] 2710 19 61 do 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Dyrektywa 2008/118

8 Zgodnie z motywami 8 i 9 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 Wspólnoty, 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”.

9 Artykuł 1 ust. 1 lit. a) omawianej dyrektywy przewiduje:

„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 2003/96/WE”.

10 Zgodnie z art. 4 dyrektywy 2008/118:

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

1) »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;

[...]

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”.

11 Artykuł 7 ust. 1–3 dyrektywy 2008/118, który figuruje w sekcji I rozdziału II tej dyrektywy, zatytułowanej „Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego”, ma następujące brzmienie:

„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;

b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;

[...]

3. Momentem dopuszczenia do konsumpcji jest:

a) w sytuacjach, o których mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (ii) – moment odbioru wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę;

b) w sytuacjach, o których mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (iv) – moment odbioru wyrobów akcyzowych przez odbiorcę;

[...]”.

- 12 Artykuł 15 ust. 2 dyrektywy 2008/118, który figuruje w rozdziale III tej dyrektywy, zatytułowanym „Produkcja, przetwarzania i przechowywanie”, stanowi:

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

Prawo bułgarskie

- 13 Zgodnie z Zakon za aktsizite i danăchnite skladove (ustawą o podatku akcyzowym i składach podatkowych, DV nr 91 z dnia 15 listopada 2005 r., zwaną dalej „ustawą o podatku akcyzowym”), która transponuje do prawa bułgarskiego dyrektywę 2008/118:

„Opodatkowaniu akcyzą podlegają:

[...]

3) produkty energetyczne i energia elektryczna;

[...]”.

- 14 Artykuł 4 wspomnianej ustawy stanowi:

„W rozumieniu niniejszej ustawy:

[...]

14) »zwolnionym od akcyzy końcowym podmiotem zużywającym« są przedsiębiorca jednoosobowy lub osoba prawna uprawnieni do odbioru produktów energetycznych, które są wykorzystywane do zwolnionych od akcyzy celów na podstawie otrzymanego zaświadczenia o zwolnieniu od akcyzy”.

- 15 W wersji obowiązującej do dnia 16 lipca 2012 r. art. 20 ustawy o podatku akcyzowym przewidywał:

„(1) Zobowiązanie do zapłaty podatku akcyzowego powstaje w momencie dopuszczenia wyrobów akcyzowych do konsumpcji.

(2) »Dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

1. wyprowadzenie wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego, z wyjątkiem sytuacji gdy, w okolicznościach przewidzianych w niniejszej ustawie i zgodnie z przewidzianymi w niej zasadami, od chwili wyprowadzenia wyroby są przemieszczane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; podobnie jak opuszczenie przez wyroby akcyzowe małego wyspecjalizowanego zakładu destylarskiego i prasy winiarskiej plantatora winorośli;

[...]”.

16 W brzmieniu obowiązującym od dnia 17 lipca 2012 r. art. 20 ust. 2 tej ustawy brzmi następująco:

„(2) »Dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

1. wyprowadzenie wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego, z wyjątkiem sytuacji gdy, w okolicznościach przewidzianych w niniejszej ustawie i zgodnie z przewidzianymi w niej zasadami, od chwili wyprowadzenia wyroby są przemieszczane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;

[...]”.

17 Zgodnie z art. 24 omawianej ustawy:

„[...]

(2) Z opodatkowania akcyzą zwolnione są produkty energetyczne:

[...]

3. wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej przez podmioty, którym udzielono licencji na produkcję energii elektrycznej w trybie ustawy o energetyce;

[...]

(3) Zwolnienie na podstawie ust. 2 pkt 1–5 stosuje się wyłącznie do zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego”.

18 Artykuł 24 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym został uchylony ze skutkiem od dnia 17 lipca 2012 r.

19 Artykuł 24a tej ustawy, obowiązujący od dnia 17 lipca 2012 r., przewiduje:

„[...] (1) Zwolnienie z opodatkowania akcyzą produktów energetycznych wymienionych w art. 24 ust. 2 pkt 1–5 stosuje się wyłącznie do podmiotu, któremu wydano zaświadczenie zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego”.

20 Zgodnie z art. 24e wspomnianej ustawy, obowiązującym od dnia 17 lipca 2012 r.:

„(1) Na podstawie wydanego zaświadczenia zwolniony od akcyzy końcowy podmiot zużywający ma prawo odbierać produkty energetyczne zwolnione z opodatkowania akcyzą we wskazanym w zaświadczeniu obiekcie, w którym produkty energetyczne są odbierane, wyładowywane i wykorzystywane.

(2) Zwolniony od akcyzy końcowy podmiot zużywający może wykorzystywać odebrane produkty energetyczne wyłącznie do celów wskazanych w zaświadczeniu wydanym w odniesieniu do danego obiektu.

[...]”.

21 Artykuł 33 ust. 1 i 3 tej samej ustawy, w wersji obowiązującej w chwili wystąpienia zdarzeń będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, brzmi następująco:

[...]

„(1) Stawki podatku akcyzowego dla produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwo do ogrzewania są następujące:

[...]

2. dla ciężkich olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 61 do 2710 19 69, innych ciężkich olejów, innych niż oleje smarowe, objętych kodem CN 2710 19 99, oraz dla produktów energetycznych o kodach CN 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 i 2710 99: 50 lewów za 1000 kg;

[...]

(3) Do celów stosowania stawek wymienionych w ust. 1 wyrobom akcyzowym dopuszczonym do konsumpcji towarzyszy dokument według modelu określonego w rozporządzeniu wykonawczym do niniejszej ustawy”.

22 Artykuł 33 ust. 3 i 4 ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 16 lipca 2012 r., przewidywał:

„Stawki wymienione w ust. 1 są stosowane, jeżeli osoba, która dopuściła do konsumpcji produkty, dysponuje dokumentem wymienionym w ust. 3, poświadczonym przez osobę, która wykorzysta produkty zgodnie ze stosownym przeznaczeniem, z wyjątkiem LPG w butlach do celów spalania, wprowadzonych ze składu podatkowego w pobliżu punktu napełniania butli [...]”.

23 Artykuł 33 ust. 4 tej ustawy, w wersji obowiązującej od dnia 17 lipca 2012 r., stanowi:

„Stawki wymienione w ust. 1 są stosowane, jeżeli osoba, która dopuściła do konsumpcji produkty, dysponuje dokumentem wymienionym w ust. 3, poświadczonym przez osobę, która wykorzysta produkty zgodnie ze stosownym przeznaczeniem, z wyjątkiem LPG w butlach przeznaczonych do ogrzewania, wprowadzonych ze składu podatkowego”.

24 Zgodnie z art. 112 ust. 1 omawianej ustawy:

„Na osobę, która nie uiszcza akcyzy, mimo że jest do tego zobowiązana, nakłada się karę pieniężną w podwójnej wysokości niezapłaconej akcyzy, jednak nie mniej niż 500 lewów”.

25 Stosownie do art. 13 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku akcyzowym, w wersji mającej zastosowanie do zdarzeń będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”):

„(1) Zwolnienie z opodatkowania akcyzą produktów energetycznych wymienionych w art. 24 ust. 2 pkt 1, 2, 3, 4 i 5 niniejszej ustawy stosuje się wyłącznie do niezależnych handlowców lub osób prawnych, którym wydano zaświadczenie zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego.

[...]

(5) W wypadku gdy produkt energetyczny jest używany w procesie związanym z wydzielaniem ciepła, które jest wykorzystywane bezpośrednio lub poprzez sieć ciepłowniczą przez gospodarstwa domowe i podmioty gospodarcze, uznaje się, że produkt ten jest produktem energetycznym przeznaczonym do ogrzewania.

[...]”.

26 Artykuł 80 rozporządzenia wykonawczego przewiduje:

„(1) Faktura dotycząca akcyzy jest wystawiana przed podatników, z wyjątkiem osób wymienionych w art. 3 pkt 2 i 3 [ustawy o podatku akcyzowym], zgodnie z modelem określonym w załączniku nr 14. Faktura dotycząca akcyzy jest wystawiana przez zwolnione od akcyzy końcowe podmioty zużywające wyłącznie wtedy, gdy produkty energetyczne są wykorzystywane w celach innych niż cele wskazane w zaświadczeniu.

[...]

(5) Faktura dotycząca akcyzy jest wystawiana w dniu dopuszczenia do konsumpcji wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 20 ust. 2 pkt 5, 15, 16, 17 i 18 [ustawy o podatku akcyzowym]”.

27 Artykuł 80a wspomnianego rozporządzenia wykonawczego ma następujące brzmienie:

„(1) W wypadkach stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego na podstawie art. 33 ust. 1 oraz stawki na podstawie art. 33a ust. 1 [ustawy o podatku akcyzowym] do olejów smarowych, które zawierają, zgodnie z ich specyfikacją techniczną, znakowany olej napędowy, osoba, która dopuszcza produkty do konsumpcji, wypełnia i dostarcza w czterech egzemplarzach dokument według modelu zawartego w załączniku nr 14a.

(2) Pierwszy egzemplarz jest zachowywany przez wystawcę, podczas gdy drugi egzemplarz jest zachowywany przez osobę, która została wskazana jako odbiorca na fakturze dotyczącej podatku akcyzowego. Egzemplarze trzeci i czwarty towarzyszą produktowi aż do podmiotu zużywającego. Czwarty egzemplarz jest zachowywany przez podmiot zużywający wyroby akcyzowe przeznaczone do ogrzewania. Trzeci egzemplarz jest zwracany osobie, która dopuściła produkty do konsumpcji.

[...]”.

28 Artykuł 82 ust. 5 i 6 tego samego rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„(5) Do deklaracji podatku akcyzowego załącza się kopię faktur dotyczących podatku akcyzowego, jak również fakturę sporządzoną zgodnie z załącznikiem nr 14a dotyczącą produktów energetycznych dopuszczonych do konsumpcji w celu ogrzewania, z wyjątkiem produktów, o których mowa w art. 33 ust. 1 pkt 5 i 7 [ustawy o podatku akcyzowym], oraz dotyczącą LPG dopuszczonego do konsumpcji w butlach w celu ogrzewania, wyprowadzonych ze składu podatkowego w pobliżu punktu napełniania butli.

(6) Do deklaracji podatku akcyzowego dotyczącej produktów energetycznych dopuszczonych do konsumpcji, przeznaczonych dla zwolnionych od akcyzy końcowych podmiotów zużywających oraz dotyczącej LPG dopuszczonego do konsumpcji w butlach w celu ogrzewania, wyprowadzonych ze składu podatkowego w pobliżu punktu napełniania butli, załącza się wyłącznie kopię faktur dotyczących podatku akcyzowego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

29 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Polihim jest uprawnionym prowadzącym skład podatkowy położony w Łukowit (Bułgaria), w którym to składzie ma on prawo produkować produkty energetyczne i składować je w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy.

- 30 Na podstawie trójstronnej umowy zawartej między Polihimem, Petros Oyl OOD i TETS Bobov dol EAD Polihim sprzedawał ciężkie oleje opałowe spółce Petros Oyl, która odsprzedawała je TETS Bobov dol, zwolnionemu od akcyzy końcowemu podmiotowi zużywającemu w rozumieniu ustawodawstwa bułgarskiego. Te ciężkie oleje opałowe były bezpośrednio dostarczane przez Polihim z jego składu podatkowego spółce TETS Bobov dol. Z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka TETS Bobov dol wykorzystywała ciężkie oleje opałowe do produkcji energii elektrycznej w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.
- 31 Przy okazji kontroli podatkowej, której został poddany Polihim, bułgarskie organy celne stwierdziły, że spółka ta oświadczyła w deklaracjach podatku akcyzowego sporządzonych za okresy od 1 do 30 czerwca 2012 r. oraz od 1 do 30 września 2012 r., iż dokonała na rzecz spółki Petros Oyl ośmiu dopuszczeń do konsumpcji ciężkich olejów opałowych objętych kodem CN 2710 19 64, lecz wskazała, że nie jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego w tym zakresie, ponieważ wyroby te były przeznaczone do produkcji energii elektrycznej w rozumieniu art. 24 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym.
- 32 Uznając, że spółka Petros Oyl, która została wskazana przez Polihim jako odbiorca wyrobów będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie miała statusu zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego w rozumieniu ustawodawstwa krajowego oraz że z tego powodu wyprowadzenie tych wyrobów ze składu podatkowego Polihimu spowodowało powstanie po jego stronie zobowiązania do zapłaty podatku akcyzowego, bułgarskie organy celne sporządziły akt stwierdzający wykroczenie administracyjne.
- 33 Polihim przedstawił pisemne zastrzeżenia wobec powyższego aktu, twierdząc, że wspomniane wyroby, tuż po ich wyprowadzeniu z jego składu podatkowego, zostały bezpośrednio dostarczone spółce TETS Bobov dol, która produkuje energię elektryczną i której przysługuje status zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego.
- 34 Decyzją z dnia 27 maja 2013 r. naczelnik urzędu celnego w Swisztowie oddalił powyższe zastrzeżenia i nałożył na Polihim grzywny odpowiadające, w odniesieniu do każdego dopuszczenia do konsumpcji, podwójnej kwocie niezapłaconego podatku akcyzowego na podstawie art. 112 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Stawką podatku akcyzowego uwzględnioną do celów obliczenia tych grzywien była stawka mająca zastosowanie do produktów energetycznych przeznaczonych do celów innych niż używanie ich w charakterze paliwa silnikowego i paliwa do ogrzewania.
- 35 Polihim wniósł skargę na powyższą decyzję do Rayonen sad Lukovit (sądu rejonowego w Łukowit, Bułgaria). W swoim orzeczeniu sąd ten podkreślił, że wyroby będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym zostały wyprowadzone ze składu podatkowego Polihimu bez zapłacenia przez tę spółkę odpowiedniego podatku akcyzowego z naruszeniem art. 20 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Zdaniem tego sądu w tym względzie niewielkie znaczenie miała okoliczność, że owe wyroby zostały bezpośrednio dostarczone spółce TETS Bobov dol, gdyż spółka Petros Oyl, wskazana jako odbiorca tych wyrobów w dokumentach podatkowych sporządzonych przez sam Polihim, nie posiadała statusu zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego. Sąd ów zmienił jednak decyzję z dnia 27 maja 2013 r. i obniżył kwotę wymierzonych grzywien.
- 36 Polihim wniósł na powyższe orzeczenie skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.
- 37 Sąd odsyłający, uznając, że odpowiedź na kwestie podniesione w zawisłym przed nim sporze wymaga dokonania wykładni niektórych przepisów dyrektyw 2008/118 i 2003/96, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy pojęcie »konsumpcji produktów energetycznych« użyte w przepisie art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118 – w wypadkach gdy chodzi o produkty energetyczne dopuszczone do konsumpcji i wyprowadzone ze składu podatkowego uprawnionego prowadzącego skład

podatkowy, sprzedane w ramach transakcji handlowej nabywcy, który nie posiada licencji na produkcję energii elektrycznej ani zaświadczenia zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego, i odsprzedane przez tego nabywcę podmiotowi trzeciemu, który posiada licencję na produkcję energii elektrycznej, zezwolenie właściwych organów państwa członkowskiego na odbiór produktów energetycznych zwolnionych z opodatkowania akcyzą i zaświadczenie zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego, oraz gdy równocześnie te produkty energetyczne są dostarczane temu podmiotowi trzeciemu bezpośrednio przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nie przechodząc w faktyczne władanie nabywcy – należy interpretować w ten sposób, że produkty energetyczne zostają zużyte przez ich bezpośredniego nabywcę, który nie dokonuje faktycznego użycia ich w określonym procesie produkcyjnym, czy też należy interpretować w ten sposób, że te produkty energetyczne zostają zużyte przez podmiot trzeci, który faktycznie używa ich w realizowanym przez siebie procesie?

- 2) Czy określenie »wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej« użyte w przepisie art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2003/96 – w wypadkach gdy chodzi o produkty energetyczne dopuszczone do konsumpcji i wyprowadzone ze składu podatkowego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, sprzedane w ramach transakcji handlowej nabywcy, który nie posiada licencji na produkcję energii elektrycznej ani zaświadczenia zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego, i odsprzedane przez tego nabywcę podmiotowi trzeciemu, który posiada licencję na produkcję energii elektrycznej, zezwolenie właściwych organów państwa członkowskiego na odbiór produktów energetycznych zwolnionych z opodatkowania akcyzą i zaświadczenie zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego, oraz gdy równocześnie te produkty energetyczne są dostarczane temu podmiotowi trzeciemu bezpośrednio przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nie przechodząc w faktyczne władanie nabywcy – należy interpretować w ten sposób, że produkty energetyczne są wykorzystywane przez ich bezpośredniego nabywcę, który nie dokonuje faktycznego użycia ich w określonym procesie produkcyjnym, aby osiągnąć zwolniony od akcyzy cel, czy też należy interpretować je w ten sposób, że te produkty energetyczne są wykorzystywane przez podmiot trzeci, który faktycznie używa ich w realizowanym przez siebie procesie, aby osiągnąć zwolniony od akcyzy cel, a mianowicie ogrzewanie, na przykład do produkcji energii elektrycznej?
- 3) Mając na względzie zasady prawa Unii Europejskiej w dziedzinie akcyzy, a w szczególności przepisy art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118 i art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, czy produkty energetyczne – w odniesieniu do których ustalono, że zostały dostarczone końcowemu podmiotowi zużywającemu, który posiada odpowiednie licencje i zezwolenia zgodnie z krajowym ustawodawstwem na produkcję energii elektrycznej oraz zaświadczenie zwolnionego od akcyzy końcowego podmiotu zużywającego, i że ten podmiot bezpośrednio otrzymał wyroby od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, lecz nie jest on pierwotnym nabywcą wyrobów – podlegają opodatkowaniu akcyzą, i jeśli tak, to według jakiej stawki: jako paliwo silnikowe czy też jako produkty energetyczne do ogrzewania?
- 4) Mając na względzie zasady prawa Unii w dziedzinie akcyzy, a w szczególności przepisy art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118 i art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, czy produkty energetyczne – w odniesieniu do których ustalono, że zostały zużyte i wykorzystane, aby osiągnąć zwolniony od akcyzy cel, a mianowicie produkcję energii elektrycznej przez podmiot, który posiada odpowiednie licencje i zezwolenia zgodnie z krajowym ustawodawstwem, i że ten podmiot bezpośrednio otrzymał wyroby od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, lecz nie jest on pierwotnym nabywcą wyrobów – podlegają opodatkowaniu akcyzą, i to według stawki określonej dla paliw silnikowych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

- 38 W pytaniach pierwszym i drugim, które trzeba zbadać łącznie, sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo z jednej strony, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż wyrobu akcyzowego w obrębie składu podatkowego bez fizycznego opuszczenia tego składu podatkowego przez dany wyrób stanowi dopuszczenie do konsumpcji tego wyrobu. Z drugiej strony sąd ten zastanawia się, czy art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w związku z art. 7 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie odmowie przez władze krajowe zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych, które po tym, jak zostały sprzedane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy pośredniemu nabywcy, zostają odsprzedane przez tego nabywcę końcowemu podmiotowi zużywającemu, który spełnia wszystkie wymogi przewidziane w prawie krajowym konieczne do skorzystania ze zwolnienia z akcyzy tych produktów i któremu wspomniane produkty zostały bezpośrednio dostarczone ze składu podatkowego przez tego uprawnionego prowadzącego ów skład, z tego tylko względu, że pośredni nabywca, wskazany przez tego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jako odbiorca owych produktów, nie spełnia tych wymogów.
- 39 Tytułem wstępu należy zauważyć, że produkty będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, w niniejszym przypadku ciężkie oleje opałowe objęte kodem CN 2710 19 64, stanowią produkty energetyczne objęte kodem CN 2710 w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2003/96 i podlegają opodatkowaniu w warunkach przewidzianych w tej dyrektywie. Stanowią one także wyroby akcyzowe w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118, których konsumpcja podlega bezpośrednio lub pośrednio podatkowi akcyzowemu, którego zasady ogólne określa właśnie ta dyrektywa. Należy dodać, że wykorzystanie, do którego produkty te były przeznaczone, czyli produkcja energii elektrycznej w elektrociepłowni, nie figuruje wśród przykładów wykorzystania wykluczonych na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 z zakresu stosowania tej dyrektywy.
- 40 Z art. 4 i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2003/96 w związku z tabelą C załącznika I do tej dyrektywy wynika, że poziom opodatkowania mający zastosowanie do ciężkich olejów opałowych takich jak oleje będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie może być niższy niż 15 EUR za 1000 kg.
- 41 Wobec powyższego owe ciężkie oleje opałowe muszą zostać odpowiednio opodatkowane, chyba że ma do nich zastosowanie zwolnienie lub obniżka poziomu opodatkowania.
- 42 W powyższym względzie z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 wynika, że państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania – na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom – produkty energetyczne i energię elektryczną wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej, jak również energię elektryczną wykorzystywaną do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej.
- 43 W tym kontekście sąd odsyłający żywi wątpliwości co do kwestii, czy sprzedaż przez Polihim produktów będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym pośredniemu nabywcy, w sytuacji gdy nabywca ten nigdy nie sprawował faktycznego władztwa nad tymi produktami, stanowi dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118, i tym samym czy warunki, którym podlega zwolnienie tychże produktów, powinny być spełnione w chwili dokonania tej sprzedaży.

44 Z powyższego wynika, że aby udzielić odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie, tak jak zostały one przeformułowane w pkt 38 niniejszego wyroku, należy ustalić w pierwszej kolejności moment, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny zgodnie z art. 7 dyrektywy 2008/118, a w drugiej kolejności warunki, jakim podlega zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

W przedmiocie momentu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część on stanowi (wyrok z dnia 26 marca 2015 r., Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do samego brzmienia art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118, należy zauważyć, że przepis ten definiuje moment powstania obowiązku podatkowego jako moment dopuszczenia do konsumpcji wyrobu akcyzowego.

47 Ponadto z art. 7 ust. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy wynika, że do jej celów przez „dopuszczenie do konsumpcji” należy rozumieć między innymi „opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami”.

48 Siłą rzeczy należy stwierdzić, że występująca w art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 część zdania „opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych [...]” oznacza, zważywszy na zwyczajowe znaczenie słowa „opuszczenie” w języku potocznym, fizyczne opuszczenie przez te wyroby składu podatkowego, a nie ich sprzedaż.

49 W drugiej kolejności należy zwrócić uwagę, że taka lektura art. 7 ust. 1 i art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 odpowiada celom przyświecającym tej dyrektywie.

50 Jako że akcyza jest, jak przypomniano w motywie 9 dyrektywy 2008/118, podatkiem konsumpcyjnym, dyrektywa ta ustanawia, zgodnie z tym, co przewidziano w jej art. 1 ust. 1, ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję wyrobów akcyzowych, do których zaliczają się między innymi produkty energetyczne i energia elektryczna objęte zakresem stosowania dyrektywy 2003/96.

51 A zatem z uwagi na okoliczność, że akcyza jest podatkiem nakładanym na konsumpcję, a nie na sprzedaż, moment powstania obowiązku podatkowego powinien mieścić się jak najbliżej konsumenta.

52 Wobec powyższego, dopóki dane produkty znajdują się w składzie podatkowym uprawnionego prowadzącego taki skład, dopóty nie można mówić o konsumpcji, nawet gdyby produkty te zostały sprzedane przez tego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy.

53 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do kontekstu dyrektywy 2008/118, należy zauważyć, że art. 7 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy odnosi się między innymi do przypadku niezgodnego z przepisami opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobu akcyzowego. Jako że wyrażenie „niezgodne z przepisami opuszczenie” nie może być rozumiane inaczej niż oznaczające fizyczne usunięcie wyrobu spod takiej procedury, użycie tego wyrażenia w tym przepisie wzmacnia lekturę, zgodnie z którą dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu tego przepisu ma miejsce w momencie fizycznego usunięcia wyrobu akcyzowego spod procedury zawieszenia poboru akcyzy.

54 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. Wynika stąd, że podatek akcyzowy nie jest wymagalny tak długo, jak 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.

- 55 Z powyższych rozważań wynika, że art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż wyrobu akcyzowego przechowywanego w składzie podatkowym przez uprawnionego prowadzącego taki skład pociąga za sobą dopuszczenie tego wyrobu do konsumpcji dopiero w momencie, gdy wyrób ów opuszcza fizycznie dany skład podatkowy.

W przedmiocie warunków zwolnienia określonych w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96

- 56 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że ciężkie oleje opałowe będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym zostały bezpośrednio dostarczone ze składu podatkowego Polihimu spółce TETS Bobov dol prowadzącej elektrociepłownię, mającej status końcowego podmiotu zużywającego uprawnionego na mocy prawa krajowego do odbioru produktów energetycznych zwolnionych z akcyzy, oraz że zostały one wykorzystane w tej elektrociepłowni do produkcji energii elektrycznej. Niemniej mimo że art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 przewiduje zwolnienie produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, władze krajowe odmówiły zwolnienia z akcyzy wspomnianych ciężkich olejów opałowych z tego względu, że odbiorca wymieniony w dokumentach podatkowych towarzyszących dostawom nie spełniał wymogów przewidzianych w prawie krajowym, aby móc skorzystać z takiego zwolnienia.
- 57 W powyższym względzie należy zauważyć, że dyrektywa 2003/96 nie reguluje kwestii, w jaki sposób ma zostać przedstawiony dowód wykorzystania produktów energetycznych do celów uprawniających do zwolnienia. Wprost przeciwnie, dyrektywa ta, jak wynika z jej art. 14 ust. 1, powierza państwu członkowskiemu obowiązek ustanowienia warunków zwolnień, o których mowa w tym przepisie, aby zapewnić prawidłowe i proste stosowanie takich zwolnień oraz zapobiec jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom.
- 58 Otóż wymóg wynikający z prawa krajowego – taki jak ten będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym – który uzależnia zwolnienie z akcyzy od wskazania w dokumentach podatkowych odbiorcy spełniającego warunki przewidziane w prawie krajowym do odbierania zwolnionych produktów energetycznych, należy postrzegać jako umożliwiający osiągnięcie celu wymienionego w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96, gdyż może on ułatwiać, jak słusznie podkreśla rząd bułgarski, kontrolę stosowania zwolnień z akcyzy, zmniejszając ryzyko wykorzystywania produktów niedających prawa do zwolnienia.
- 59 Nie zmienia to jednak faktu, że państwa członkowskie, przy wykonywaniu uprawnień, jakimi dysponują one w celu ustanowienia warunków, którym podlega zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96, powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część porządku prawnego Unii, do których należy między innymi zasada proporcjonalności (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 W niniejszym przypadku bezsporne jest, że po pierwsze, spółka TETS Bobov dol spełniała wymogi przewidziane w prawie krajowym, aby odbierać, w charakterze końcowego podmiotu zużywającego, produkty energetyczne zwolnione z akcyzy, oraz po drugie, że produkty będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym zostały wykorzystane przez tę spółkę do produkcji energii elektrycznej, czyli do celów uprawniających do zwolnienia z akcyzy zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96.

- 61 Ponadto sąd odsyłający nie stwierdził żadnej okoliczności pozwalającej domniemywać, że operacje handlowe będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, wiążące się z późniejszą sprzedażą ciężkich olejów opałowych i ich bezpośrednią dostawą na rzecz odbiorcy zwolnionego z akcyzy, zostały zrealizowane w celu skorzystania ze zwolnienia z akcyzy w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie.
- 62 W tych okolicznościach – w przypadku takim jak ten będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym – odmowa zwolnienia przez władze krajowe z akcyzy ciężkich olejów opałowych z tego tylko powodu, że osoba wskazana przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jako ich odbiorca nie ma statusu końcowego podmiotu zużywającego uprawnionego na mocy prawa krajowego do odbierania produktów energetycznych zwolnionych z akcyzy, bez sprawdzenia na podstawie przedstawionych dowodów, czy wymogi merytoryczne konieczne do tego, by te ciężkie oleje opałowe zostały wykorzystane do celów uprawniających do zwolnienia, są spełnione w momencie opuszczenia składu podatkowego przez owe oleje, wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień i do zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29).
- 63 W świetle powyższych rozważań trzeba udzielić odpowiedzi, że art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 w związku z art. 7 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie odmowie przez władze krajowe zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych, które po tym, jak zostały sprzedane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy pośredniemu nabywcy, zostają odsprzedane przez tego nabywcę końcowemu podmiotowi zużywającemu, który spełnia wszystkie wymogi przewidziane w prawie krajowym do celów zwolnienia z akcyzy i któremu produkty te zostają bezpośrednio dostarczone ze składu podatkowego przez tego uprawnionego prowadzącego ów skład, z tego tylko względu, że pośredni nabywca, wskazany przez tego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jako ich odbiorca, nie ma statusu końcowego podmiotu zużywającego uprawnionego na mocy prawa krajowego do odbierania produktów energetycznych zwolnionych z akcyzy.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

- 64 W świetle odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

W przedmiocie kosztów

- 65 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż wyrobu akcyzowego przechowywanego w składzie podatkowym przez uprawnionego prowadzącego taki skład pociąga za sobą dopuszczenie tego wyrobu do konsumpcji dopiero w momencie, gdy wyrób ów opuszcza fizycznie dany skład podatkowy.**

- 2) Artykuł 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej w związku z art. 7 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie odmowie przez władze krajowe zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych, które po tym, jak zostały sprzedane przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy pośredniemu nabywcy, zostają odsprzedane przez tego nabywcę końcowemu podmiotowi zużywającemu, który spełnia wszystkie wymogi przewidziane w prawie krajowym do celów zwolnienia z akcyzy i któremu produkty te zostają bezpośrednio dostarczone ze składu podatkowego przez tego uprawnionego prowadzącego ów skład, z tego tylko względu, że pośredni nabywca, wskazany przez tego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jako ich odbiorca, nie ma statusu końcowego podmiotu zużywającego uprawnionego na mocy prawa krajowego do odbierania produktów energetycznych zwolnionych z akcyzy.

Podpisy