



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 24 lutego 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 76/308/EWG – Artykuły 6, 8 i art. 12 ust. 1–3 –
Wzajemna pomoc przy dochodzeniu niektórych roszczeń – Podatek akcyzowy wymagalny w dwóch
państwach członkowskich dla tych samych transakcji – Dyrektywa 92/12/WE – Artykuły 6 i 20 –
Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów – Sfałszowanie administracyjnych dokumentów
towarzyszących – Naruszenie prawa lub nieprawidłowość popełnione w trakcie przemieszczenia
wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w procedurze zawieszenia podatku –
Nieprawidłowe wyprowadzenie produktów z procedury zawieszenia – „Powielenie roszczenia
podatkowego” dotyczącego podatku akcyzowego – Kontrola przeprowadzona przez sądy państwa
członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący – Oddalenie wniosku o udzielenie
pomocy złożonego przez właściwe władze innego państwa członkowskiego – Warunki

W sprawie C-95/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (najwyższy sąd kasacyjny, Włochy)
postanowieniem z dnia 23 maja 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2019 r.,
w postępowaniu:

Agenzia delle Dogane

przeciwko

Silcompa SpA,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, M. Ilešič (sprawozdawca), E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis,
sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierał
A. Grumetto, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,

* Języki postępowania: włoski.

– w imieniu rządu szwedzkiego – H. Shev, H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, J. Lundberg i A. Falk, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – C. Perrin i F. Tomat, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 października 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 ust. 3 dyrektywy Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. 1976, L 73, s. 18), zmienionej dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. 2001, L 175, s. 17), (zwanej dalej „dyrektywą 76/308”) w związku z art. 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, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. 1992, L 390, s. 124) (zwanej dalej „dyrektywą 92/12”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Agenzia delle Dogane (agencją celną, Włochy, zwaną dalej „agencją”) a spółką Silcompa SpA z siedzibą we Włoszech produkującą alkohol etylowy w przedmiocie dwóch decyzji w sprawie zapłaty wydanych w celu pobrania podatku akcyzowego, na podstawie wniosku o udzielenie pomocy złożonego do agencji przez grecki organ podatkowy na podstawie art. 6 ust. 1 dyrektywy 76/308 dotyczącego sprzedaży do Grecji alkoholu etylowego dokonywanej przez Silcompę w latach 1995–1996 w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 76/308

- 3 Zgodnie z motywem siódmym dyrektywy 76/308 ma ona w szczególności na celu ściśle określenie szczególnych okoliczności umożliwiających organowi współpracującemu odstępnie od rozpatrywania wniosków o pomoc sporządzonych przez organ wnioskujący.
- 4 Zgodnie z motywem dziesiątym tej dyrektywy, jeżeli w trakcie procedury dochodzenia roszczeń w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę organ wnioskujący, roszczenie lub instrument umożliwiający jego wykonanie wydane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę organ wnioskujący, są zakwestionowane, zainteresowana strona powinna wnieść sprawę kwestionującą roszczenie przed właściwy organ tego drugiego ze wskazanych państw członkowskich, a organ współpracujący powinien zawiesić procedurę wykonawczą, którą wszczął, dopóki ów właściwy organ nie podejmie decyzji.
- 5 Dyrektywa ta ma zastosowanie, zgodnie z jej art. 2 lit. f) do wszystkich roszczeń związanych z podatkiem akcyzowym, w szczególności od alkoholu i napojów alkoholowych.

6 Zgodnie z art. 6 tej dyrektywy:

„1. Na wniosek władzy wnioskującej władza, do której kierowany jest wniosek, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi stosującymi się do dochodzenia podobnych roszczeń powstałych w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, dokonuje dochodzenia roszczeń, które są przedmiotem instrumentu umożliwiającego jego wykonanie.

2. W tym celu wszelkie roszczenia, w zakresie których wystawiony został wniosek o dochodzenie są traktowane jako roszczenie państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, z wyjątkiem sytuacji, w których stosuje się art. 12”.

7 Artykuł 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 76/308 stanowi:

„1. Do wniosku o windykację roszczenia, który organ wnioskujący kieruje do organu współpracującego, musi być dołączony oficjalny lub uwierzytelniony odpis instrumentu, który pozwala na jego stosowanie, wydane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę organ wnioskujący, a także, stosownie do potrzeb, oryginał lub uwierzytelniony odpis innych dokumentów niezbędnych dla przeprowadzenia windykacji.

2. Organ wnioskujący może zwracać się z wnioskiem o odzyskanie wierzytelności, dopiero gdy:

- a) roszczenie lub instrument umożliwiający jego stosowanie nie są kwestionowane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę, z wyjątkiem przypadków, gdy stosowany jest art. 12 ust. 2 akapit drugi;
- b) w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę, zastosował właściwe dostępne procedury windykacji na podstawie instrumentu, określonego w ust. 1, i zastosowane środki nie doprowadzają do pełnego zaspokojenia roszczenia”.

8 Artykuł 8 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Instrument umożliwiający egzekucję roszczenia jest bezpośrednio uznany i automatycznie potraktowany jako instrument umożliwiający wykonanie roszczenia państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący.

2. Bez względu na akapit pierwszy instrument umożliwiający egzekucję roszczenia może, o ile to właściwe i zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, zostać przyjęty jako lub uznany za instrument upoważniający do egzekucji na terytorium tego państwa członkowskiego albo też uzupełniony lub zastąpiony takim instrumentem.

W terminie trzech miesięcy od daty otrzymania wniosku o windykację państwa członkowskie podejmują starania w celu dopełnienia takiego przyjęcia, uzupełnienia lub zastąpienia, z wyjątkiem przypadków, gdy stosuje się akapit trzeci. Nie można go odrzucić, jeśli instrument zezwalający na egzekucję jest prawidłowo sporządzony. Organ współpracujący informuje organ wnioskujący o powodach przedłużenia trzymiesięcznego terminu.

Jeżeli którakolwiek z tych formalności spowoduje zakwestionowanie roszczenia lub instrumentu umożliwiającego egzekucję wydanego przez organ wnioskujący, stosuje się art. 12”.

9 Artykuł 12 ust. 1–3 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Jeżeli w trybie procedury dochodzenia roszczeń roszczenie lub instrument umożliwiający jego wykonanie wydane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza wnioskująca, są zakwestionowane przez zainteresowaną stronę, strona ta wnosi sprawę do właściwego organu państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza wnioskująca, zgodnie z obowiązującymi tam prawami. O tych działaniach władza wnioskująca powiadamia władzę, do której kierowany jest wniosek. Strona zainteresowana może również powiadomić o tych działaniach władzę, do której kierowany jest wniosek.

2. Gdy tylko władza, do której kierowany jest wniosek, otrzyma powiadomienie, określone w ust. 1 albo od władzy wnioskującej, albo od strony zainteresowanej, zawiesza procedurę wykonania do momentu decyzji właściwego organu w tej sprawie, chyba że organ wnioskujący żąda inaczej zgodnie z akapitem drugim. W przypadku, gdy władza, do której kierowany jest wniosek, uważa to za konieczne i z zastrzeżeniem przepisów art. 13, władza, do której kierowany jest wniosek, może podjąć środki ostrożności w celu zagwarantowania dochodzenia w takim zakresie, w jakim przepisy ustawowe lub wykonawcze obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma ona swoją siedzibę, pozwalają na takie działania w przypadkach podobnych roszczeń.

Bez względu na ust. 2 akapit pierwszy organ wnioskujący może zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, zwrócić się do organu współpracującego o windykację kwestionowanego roszczenia, o ile odpowiednie przepisy ustawowe, wykonawcze i praktyki administracyjne obowiązujące w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, zezwalają na takie działanie. Jeżeli wynik sporu będzie następnie korzystny dla dłużnika, organ wnioskujący jest zobowiązany do zwrotu wszelkich odzyskanych sum, wraz z należnym odszkodowaniem, zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący.

3. W przypadku gdy kwestionuje się środki wykonania dochodzenia roszczeń stosowane w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, sprawa zostaje wniesiona do właściwego organu tego państwa członkowskiego zgodnie z jego przepisami ustawowymi i wykonawczymi”.

Dyrektywa 92/12

10 Motyw czwarty dyrektywy 92/12 wskazuje, że w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego ścigalność podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich.

11 Dyrektywa ta ma zastosowanie, zgodnie z jej art. 3 ust. 1, na szczeblu Unii Europejskiej, między innymi do alkoholu i napojów alkoholowych.

12 Artykuł 4 owej dyrektywy przewiduje:

„Dla celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

a) *uprawniony 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;

- b) *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;
- c) *procedura zawieszenia*: system fiskalny stosowany odnośnie do produkcji, przetwarzania, przechowywania i przepływu wyrobów, przy zawieszonym podatku akcyzowym;

[...]”

13 Artykuł 5 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Wyroby wymienione w art. 3 ust. 1 podlegają podatkowi akcyzowemu w czasie ich produkcji na terytorium [Unii] określonego w art. 2 lub w czasie przywozu na to terytorium”.

14 Stosownie do art. 6 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

- a) wszelkie odstępstwa [wyprowadzenia], włączając odstępstwa [wyprowadzenia] z naruszeniem prawa, od [z] systemu zawieszenia podatku;
- b) wszelką produkcję tych wyrobów, włączając produkcję nielegalną, poza systemem zawieszenia podatku;
- c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny [niezgodny z przepisami], w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.

2. Warunki ściągłości [wymagalności] i stawka proponowanego podatku akcyzowego to te obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji lub w którym zanotowano ubytki. [...]”.

15 Artykuł 15 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi, że co do zasady „przepływ towarów podlegających podatkowi akcyzowemu zgodnie z przepisami o zawieszeniu musi odbywać się pomiędzy składami podatkowymi”.

16 Zgodnie z art. 15 ust. 3 i 4 wspomnianej dyrektywy:

„3. Ryzyko związane z przepływem wewnątrz [Unii] będzie objęte gwarancją przewidzianą przez uprawnionego właściciela składu wysyłki, jak przewidziano w art. 13, lub, w razie konieczności, gwarancją zobowiązującą solidarnie nadawcę i przewoźnika. [...]

4. Bez uszczerbku dla art. 20 odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłającego przesyłkę lub, jeśli zaistnieje taki przypadek, odpowiedzialność przewoźnika może być zawieszona po udowodnieniu, że odbiorca przyjął dostawę, w szczególności na podstawie dokumentu towarzyszącego określonego w art. 18 zgodnie z warunkami ustalonymi w art. 19”.

17 Zgodnie z art. 18 ust. 1 tej dyrektywy:

„[...] wszystkie wyroby akcyzowe przemieszczane zgodnie z porozumieniem o zawieszeniu opłat celnych między państwami członkowskimi, włączając w to wyroby transportowane drogą morską lub powietrzną bezpośrednio z jednego portu morskiego lub lotniczego [Unii] do innego [portu Unii], towarzyszy dokument wystawiony przez ich nadawcę. Dokument ten może być albo dokumentem administracyjnym, albo handlowym. [...]”.

18 Artykuł 19 ust. 1 akapity pierwszy i trzeci dyrektywy 92/12 stanowi:

„Władze podatkowe państw członkowskich są poinformowane przez podmioty gospodarcze o dostawach wysłanych lub otrzymanych za pomocą dokumentu lub odniesienia do dokumentu określonego w art. 18. Dokument ten sporządza się w czterech egzemplarzach:

- jedna kopia do zachowania przez nadawcę,
- jedna kopia dla odbiorcy,
- jedna kopia do zwrócenia nadawcy w celu wniesienia podatku,
- jedna kopia do przedstawienia właściwym władzom państwa członkowskiego przeznaczenia.

[...]

Państwa członkowskie przeznaczenia mogą ustalić, aby kopia zwracana nadawcy do zapłacenia była potwierdzona lub indosowana przez ich właściwe władze krajowe. [...]”.

19 Artykuł 19 ust. 2 i 3 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„2. 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, należycie opisana kopia towarzyszącego dokumentu administracyjnego lub kopia dokumentu handlowego, zostaje zwrócona przez odbiorcę nadawcy do zapłacenia, najpóźniej do 15. dnia miesiąca po przyjęciu towaru przez odbiorcę.

[...]

3. System zawieszenia podatku akcyzowego określony w art. 4 lit. c) zostaje zrealizowany w drodze umieszczenia wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w jednej z sytuacji wymienionych w art. 5 ust. 2 i zgodnie z tym ustępem, po otrzymaniu przez nadawcę należycie opisanej kopii zwrotnej towarzyszącego dokumentu administracyjnego lub kopii dokumentu handlowego zawierającego informację o takim umieszczeniu wyrobów”.

20 Artykuł 20 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku wystąpienia nieprawidłowości lub przestępstwa w związku z ustawą [naruszenia prawa] w trakcie przemieszczenia, wymagającego nałożenia podatku akcyzowego, podatek akcyzowy jest należny w państwie członkowskim, w którym przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] popełnione, od osoby fizycznej lub prawnej, która gwarantowała uiszczenie podatku akcyzowego zgodnie z art. 15 ust. 3, bez uszczerbku dla zastosowania procedur postępowania karnego.

W przypadku gdy podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim innym niż państwo wysyłające, państwo członkowskie pobierające podatek informuje właściwe władze kraju wysyłającego.

2. W przypadku gdy w trakcie przemieszczenia zostanie wykryte przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość bez możliwości stwierdzenia, gdzie zostało ono [zostały one] popełnione, uważa się je za popełnione w państwie członkowskim, w którym zostało [zostały] wykryte.

3. Bez uszczerbku dla art. 6 ust. 2, w przypadku gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie dotrą do miejsca przeznaczenia i nie jest możliwe określenie, gdzie przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] popełnione, zostanie ono [zostaną one] uznane za popełnione w wysyłającym państwie członkowskim, które pobierze podatek akcyzowy w wysokości stawki obowiązującej w dniu wysłania produktów, chyba że w ciągu czterech miesięcy właściwe władze zostaną poinformowane o poprawności transakcji lub o miejscu gdzie przestępstwo lub odstępstwo od ustawy zostało [naruszenie prawa lub nieprawidłowość zostały] popełnione. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu rozwiązywania wszelkich naruszeń prawa lub nieprawidłowości oraz nakładania skutecznych kar.

4. Jeżeli przed upływem okresu trzech lat od daty sporządzenia dokumentu towarzyszącego państwo członkowskie, w którym przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] faktycznie popełnione, jest ustalone, [...] państwo członkowskie pobierze podatek akcyzowy w wysokości stawki obowiązującej w dniu, w którym towary zostały wysłane. W takim przypadku natychmiast po dostarczeniu poświadczenia pobrania podatku pierwotnie pobrany podatek akcyzowy zostanie zwrócony”.

Prawo włoskie

21 Wzajemna pomoc w przedmiocie windykacji podatku akcyzowego jest uregulowana w prawie włoskim między innymi przez decreto legislativo n. 69 – Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all’assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all’IVA ed a talune accise (dekret ustawodawczy nr 69 w sprawie wykonania dyrektywy 2001/44/WE w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania [Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (FEOGA)] oraz opłat rolnych i ceł oraz w odniesieniu do [podatku od wartości dodanej (VAT)] i podatków akcyzowych), z dnia 9 kwietnia 2003 r. (dodatek zwykły do GURI nr 87 z dnia 14 kwietnia 2003 r., zwany dalej „dekretem ustawodawczym nr 69/2003”).

22 Artykuł 5 dekretu ustawodawczego nr 69/2003, zatytułowany „Pomoc w odzyskiwaniu wierzytelności”, przewiduje:

„1. Na wniosek organu wnioskującego Ministero dell’economia e delle finanze (ministerstwo gospodarki i finansów, Włochy) wszczyna, na podstawie otrzymanych tytułów wykonawczych, postępowanie w celu odzyskania wierzytelności, o których mowa w art. 1, powstałych w państwie członkowskim, w którym organ ten ma siedzibę, zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do odzyskania podobnych wierzytelności powstałych na jego terytorium; wspomniane tytuły, które podlegają bezpośredniej i natychmiastowej egzekucji, są równoważne decyzjom o wpisie do rejestru, o których mowa w decreto del Presidente della Repubblica [n. 602 – Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito (dekrecie prezydenta republiki nr 602 w sprawie poboru podatku dochodowego) z dnia 29 września 1973 r. (dodatek zwykły do GURI nr 268 z dnia 16 października 1976 r.)].

2. Organ wnioskujący może zwracać się z wnioskiem o odzyskanie wierzytelności dopiero wtedy, gdy:

a) roszczenie lub instrument umożliwiający jego stosowanie nie są kwestionowane w państwie członkowskim, w którym organ ten ma siedzibę, z wyjątkiem wyraźnego zamiaru odzyskania wierzytelności w przypadku kwestionowania;

b) wszczął on w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, postępowania w celu odzyskania wierzytelności oraz w przypadku, gdy zastosowane środki nie doprowadzą do pełnego zaspokojenia roszczenia.

[...]”.

23 Artykuł 6 tego dekretu ustawodawczego, zatytułowany „Zakwestionowanie wierzytelności”, stanowi:

„1. Strona zainteresowana, która zamierza zakwestionować wierzytelność lub tytuł wykonawczy wydany w państwie członkowskim, w którym organ wnioskujący ma siedzibę, musi zwrócić się do właściwego organu w tym państwie, zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami; w takim przypadku ministerstwo gospodarki i finansów, po otrzymaniu zawiadomienia o zakwestionowaniu od organu wnioskującego lub od zainteresowanej strony, zawiesza postępowanie egzekucyjne do czasu wydania decyzji przez wspomniany organ, chyba że organ wnioskujący żąda inaczej. Jeżeli postępowanie w przedmiocie odzyskania spornej wierzytelności zostało jednak wszczęte w następstwie wniosku złożonego przez organ wnioskujący, a wynik sporu okaże się korzystny dla dłużnika, organ wnioskujący będzie zobowiązany do zwrotu odzyskanej kwoty wraz z wszelkimi innymi kwotami należnymi na podstawie prawa włoskiego. Jeżeli w przedmiocie zakwestionowania zostanie wydane orzeczenie przez sąd, którego decyzja będzie korzystna dla organu wnioskującego i umożliwi odzyskanie wierzytelności w tym samym państwie, postępowanie egzekucyjne zostanie wznowione na podstawie tej decyzji.

2. Strona zainteresowana, która zamierza zakwestionować czynności postępowania egzekucyjnego, powinna zwrócić się do właściwego organu zgodnie z przepisami prawa krajowego.

3. Państwo członkowskie, w którym ma siedzibę organ wnioskujący, pozostaje zobowiązane wobec państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę organ współpracujący, do zwrotu kosztów i wyrównania strat poniesionych w wyniku czynności uznanych za nieuzasadnione ze względu na istotę wierzytelności lub ważność tytułu wykonawczego wydanego przez organ wnioskujący”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

24 W latach 1995 i 1996 spółka Silcompa sprzedawała do Grecji alkohol etylowy w procedurze zawieszenia podatku akcyzowego.

25 W styczniu 2000 r. w następstwie kontroli przeprowadzonej przez Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (techniczny urząd podatkowy w Reggio Emilia, Włochy) w ramach procedury współpracy administracyjnej przewidzianej w art. 19 dyrektywy 92/12 ustalono, że administracyjne dokumenty towarzyszące (zwane dalej „ADT”) dotyczące partii alkoholu wysłanych przez spółkę Silcompa nigdy nie dotarły do greckiego urzędu celnego dla celów sporządzenia oficjalnych dokumentów, natomiast pieczęcie urzędu celnego w Koryncie (Grecja) umieszczone na ADT, znalezione w spółce Silcompa, były fałszywe. Agencja wydała w konsekwencji trzy decyzje w sprawie zapłaty w celu odzyskania niezapłaconego podatku akcyzowego w łącznej kwocie 6 296 495,47 EUR.

26 Silcompa wniosła skargę na te decyzje do Tribunale di Bologna (sądu w Bolonii, Włochy), którego orzeczenie, korzystne dla spółki Silcompa, zostało zaskarżone przez agencję do Corte d’Appello di Bologna (sądu apelacyjnego w Bolonii, Włochy). Wedle wskazań sądu odsyłającego w dniu złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym postępowanie w przedmiocie tego środka odwoławczego było nadal w toku.

- 27 Ponadto, w związku z wnioskiem o udzielenie informacji skierowanym do Silcompy w kwietniu 2001 r. przez greckie organy celne w celu uzyskania wyjaśnień dotyczących transakcji obejmujących rozpatrywane partie alkoholu oraz w związku z odpowiedzią Silcompy na ten wniosek organy te poinformowały agencję w lutym 2004 r., że dostawy produktów wysyłanych przez Silcompę do greckiego przedsiębiorstwa należy uznać za niezgodne z prawem.
- 28 W tym kontekście, w dniu 27 marca 2004 r. Ufficio delle Dogane di Reggio Emilia (organ celny w Reggio Emilia, Włochy) wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego nr 6/2004, która obejmowała zarówno włoskie wierzytelności podatkowe leżące u podstaw decyzji w sprawie zapłaty wydanych w styczniu 2000 r. i wskazanych w pkt 25 niniejszego wyroku, jak i dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 473 410,66 EUR, należne w następstwie informacji uzyskanej od greckich organów celnych z lutego 2004 r. Spółka Silcompa zaskarżyła decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego nr 6/2004 do Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (komisji podatkowej dla prowincji Reggio Emilia, Włochy). Postępowanie to doprowadziło do zawarcia we wrześniu 2017 r. ugody między agencją a spółką Silcompa nakładającej na tę ostatnią łączną kwotę 1 554 181,23 EUR z tytułu wierzytelności dochodzonej przez włoskie organy podatkowe.
- 29 Ponadto w styczniu 2005 r. urząd celny w Atenach (Grecja) wydał w odniesieniu do tych samych transakcji wywozu w ramach Unii dwie „decyzje w sprawie zapłaty podatku akcyzowego”, uznając, że zostało wykazane bezprawne dopuszczenie do konsumpcji na terytorium Grecji alkoholu etylowego wysłanego przez Silcompę do przedsiębiorstw działających na zasadzie „skrzynki pocztowej”. Urząd ten oparł się, zgodnie z twierdzeniami stron w postępowaniu głównym, na dochodzeniach karnych zakończonych wyrokiem, w którym potwierdzono w pierwszej instancji dotarcie produktów Silcompy do greckich podmiotów i nielegalne dopuszczenie ich do konsumpcji.
- 30 W dniu 31 stycznia 2005 r. na podstawie art. 6 ust. 1 dyrektywy 76/308 grecki organ podatkowy zwrócił się do agencji z wnioskiem o udzielenie pomocy w zakresie windykacji wierzytelności dotyczących rozpatrywanych podatków akcyzowych.
- 31 W dniu 13 września 2005 r. agencja, jako właściwy organ współpracujący, zawiadomiła Silcompę, na podstawie art. 5 dekretu ustawodawczego nr 69/2003, o dwóch decyzjach w sprawie zapłaty w wysokości 10 280 291,66 EUR (decyzja RP 05/14) i 64 218,25 EUR (decyzja RP 05/12), które są przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.
- 32 Skarga wniesiona przez Silcompę na te decyzje w sprawie zapłaty została odrzucona w pierwszej instancji jako niedopuszczalna przez Commissione tributaria Provinciale di Roma (komisję podatkową dla prowincji Rzym, Włochy), a następnie została uwzględniona przez Commissione tributaria regionale del Lazio (komisję podatkową dla prowincji Lacjum, Włochy), do której odwołała się Silcompa, powołując się na brak powiadomienia przez organy greckie o „wcześniejszych decyzjach” i na niewystarczające uzasadnienie owych decyzji w sprawie zapłaty, ponieważ decyzje te nie wskazywały równoległe wszczętych we Włoszech postępowań dotyczących dochodzenia podatku akcyzowego od tych samych transakcji wywozu.
- 33 Agencja wniosła zatem skargę kasacyjną do Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy).
- 34 Sąd odsyłający zastanawia się w szczególności, czy w ramach skargi dotyczącej postępowania egzekucyjnego wszczętego w kontekście wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności związanych z podatkiem akcyzowym można rozważyć „ewentualne powielenie wierzytelności podatkowej”, jeżeli wnioski oparte na tych samych okolicznościach faktycznych leżących u podstaw podatku akcyzowego zostały złożone równoległe w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ wnioskujący, oraz w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę organ współpracujący.

- 35 Przyznając, że zgodnie z art. 12 dyrektywy 76/308, w przypadku gdy zakwestionowanie dotyczy środków egzekucyjnych w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, sprawa zostaje wniesiona do właściwego organu tego państwa członkowskiego, natomiast w przypadku gdy zakwestionowanie dotyczy wierzytelności lub tytułu wykonawczego umożliwiającego jego egzekucję, sprawa zostaje wniesiona do właściwego organu w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ wnioskujący, Sąd odsyłający przypomina, że zgodnie z art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy pierwotnie pobrany w państwie członkowskim jest zwracany, jeżeli ustalone zostanie państwo członkowskie, w którym faktycznie popełnione zostało naruszenie lub nieprawidłowość. Jednakże zgodnie z tym przepisem tego rodzaju ustalenie państwa członkowskiego, w którym faktycznie popełniono naruszenie lub nieprawidłowość, powinno nastąpić przed upływem trzech lat od daty sporządzenia ADT, który to termin już dawno upłynął w niniejszej sprawie.
- 36 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się w szczególności, czy w ramach procedury odzyskiwania należności przewidzianej w art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308, mającej na celu wykonanie wniosku o udzielenie pomocy złożonego na podstawie art. 6 ust. 1 tej dyrektywy należy również zbadać warunki określone w art. 20 dyrektywy 92/12, takie jak miejsce popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości, przynajmniej w szczególnych okolicznościach charakteryzujących sprawę w postępowaniu głównym. Zdaniem tego sądu chodzi tu bowiem o badanie, które nie wydaje się dotyczyć wierzytelności lub tytułu zagranicznego, jak to przewiduje art. 12 ust. 1 dyrektywy 76/308, lecz dotyczy zgodności z prawem wniosku o udzielenie pomocy, a w konsekwencji wszystkich środków egzekucyjnych odnoszących się do tej wierzytelności.
- 37 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy art. 12 ust. 3 dyrektywy [76/308] w związku z art. 20 dyrektywy [92/12] można interpretować w ten sposób, że – w postępowaniu wszczętym w przedmiocie środków egzekucyjnych dotyczących poboru podatku – przedmiotem oceny może być, i ewentualnie w jakich granicach, przesłanka miejsca (rzeczywistego dopuszczenia do konsumpcji), w którym faktycznie zostały popełnione nieprawidłowość lub naruszenie, jeżeli, tak jak w przypadku rozpatrywanym w niniejszym postępowaniu, to samo roszczenie oparte na tych samych transakcjach wywozu zostało podniesione w sposób niezależny wobec podatnika przez [organ wnioskujący] i przez [organ współpracujący], a w państwie współpracującym jednocześnie jest w toku zarówno postępowanie w przedmiocie roszczenia krajowego, jak i postępowanie dotyczące poboru podatku na rzecz drugiego państwa, przy założeniu, że takie ustalenie stanowi przeszkodę dla wniosku o pomoc, a zatem dla wszystkich środków egzekucyjnych?”.

Postępowanie przed Trybunałem

- 38 W dniu 22 października 2019 r. Trybunał skierował do sądu odsyłającego wniosek o udzielenie informacji dotyczących stanu faktycznego i prawnego sporu w postępowaniu głównym.
- 39 W dniu 31 grudnia 2019 r. sąd odsyłający odpowiedział na to żądanie udzielenia informacji.
- 40 Rozprawa, która została wyznaczona na dzień 26 marca 2020 r., została uchylona ze względu na kryzys sanitarny i związaną z nim niepewność co do daty, w której Trybunał będzie mógł wznowić swoją działalność orzeczniczą w normalnych warunkach, a pytania, które zostały zadane w celu udzielenia odpowiedzi ustnej, zostały przekształcone w pytania na piśmie. Rządy włoski, hiszpański i szwedzki oraz Komisja udzieliły odpowiedzi na pytania w terminie wyznaczonym przez Trybunał.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 41 Sąd odsyłający zwraca się zasadniczo z pytaniem, czy art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308 w związku z art. 20 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że w ramach skargi na środki egzekucyjne podjęte w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, właściwy organ tego państwa członkowskiego może odmówić uwzględnienia wniosku o odzyskanie podatku akcyzowego, złożonego przez właściwe organy innego państwa członkowskiego w odniesieniu do wyrobów wyprowadzonych niezgodnie z prawem z procedury zawieszenia podatku w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 i opartego na tych samych transakcjach wywozu, które są już przedmiotem postępowania dotyczącego odzyskania podatku akcyzowego w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący.
- 42 W niniejszej sprawie, opierając się na nieprawidłowościach popełnionych w trakcie tego samego szeregu operacji wywozu w ramach procedury zawieszenia podatku akcyzowego w latach 1995 i 1996, organy dwóch państw członkowskich, a mianowicie Republiki Włoskiej i Republiki Greckiej, uważają się za właściwe na podstawie art. 20 dyrektywy 92/12 do dochodzenia podatku akcyzowego obciążającego te transakcje.
- 43 W tym kontekście należy na wstępie zauważyć, że dyrektywa 76/308 została uchylona i skodyfikowana przez dyrektywę Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. 2008, L 150, s. 28), która została z kolei uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. 2010, L 84, s. 1). Ponadto dyrektywa 92/12 została uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12). Jednakże z uwagi na datę wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym niniejsze odesłanie prejudycjalne należy rozpatrzyć w świetle dyrektyw 76/308 i 92/12.
- 44 Co się tyczy w pierwszej kolejności dyrektywy 92/12, ma ona na celu ustanowienie szeregu zasad dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, takich jak alkohol i napoje alkoholowe w rozumieniu jej art. 3 ust. 1, w szczególności, jak wynika z jej motywu czwartego, w celu zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich. Harmonizacja ta pozwala co do zasady uniknąć podwójnego opodatkowania w stosunkach między państwami członkowskimi (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 W tym względzie art. 20 dyrektywy 92/12 ma w szczególności na celu określenie państwa członkowskiego, które jako jedyne jest uprawnione do poboru podatku akcyzowego od danych wyrobów, w przypadku gdy w trakcie obrotu dopuszczono się naruszenia lub nieprawidłowości (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, pkt 46; z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, pkt 44).
- 46 Zdarzeniem podatkowym w rozumieniu dyrektywy 92/12 jest, zgodnie z jej art. 5 ust. 1, produkcja na terytorium Unii wyrobów objętych podatkiem akcyzowym lub ich przywóz na to terytorium (wyrok z dnia 5 kwietnia 2001 r., Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 29).
- 47 Natomiast zgodnie z 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 każde wyprowadzenie, również niezgodne z prawem, z procedury zawieszenia określonej w art. 4 lit. c) tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 kwietnia 2001 r., Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 30, 31, 34–36; z dnia 12 grudnia 2002 r., Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, pkt 42, 43; a także z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, pkt 29).

- 48 Zgodnie z art. 4 lit. c) dyrektywy 92/12 procedura zawieszenia stanowi system fiskalny stosowany odnośnie do produkcji, przetwarzania, przechowywania i przepływu wyrobów, przy zawieszonym podatku akcyzowym.
- 49 Taki system charakteryzuje się tym, że należności akcyzowe związane z wyrobami nim objętymi nie są jeszcze wymagalne, chociaż powstało już zdarzenie podatkowe prowadzące do ich zastosowania. Co się tyczy zatem wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, system ten powoduje odroczenie wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności, takiej jak ta opisana w pkt 47 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 Zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy 92/12 przepływ towarów podlegających podatkowi akcyzowemu zgodnie z przepisami o zawieszeniu musi odbywać się pomiędzy składami podatkowymi określonymi w art. 4 lit. b) tej dyrektywy i prowadzonymi przez uprawnionych właścicieli składów w rozumieniu art. 4 lit. a) tej dyrektywy.
- 51 Zgodnie z art. 15 ust. 4 wspomnianej dyrektywy, bez uszczerbku dla art. 20 tej dyrektywy, odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłającego przesyłkę może być zawieszona po udowodnieniu, że odbiorca przyjął dostawę, w szczególności na podstawie ADT określonego w art. 18 owej dyrektywy zgodnie z warunkami ustalonymi w jej art. 19.
- 52 Prawodawca Unii przyznał zatem centralną rolę uprawnionemu właścicielowi składu w ramach procedury przepływu wyrobów podlegających akcyzie i objętych procedurą zawieszenia, co przekłada się na system odpowiedzialności za wszystkie ryzyka związane z tym przepływem. W konsekwencji właściciel składu został wskazany jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, jeżeli nieprawidłowość lub naruszenie pociągające za sobą wymagalność tego podatku zostały popełnione w trakcie przepływu tych wyrobów. Odpowiedzialność ta jest ponadto obiektywna i nie opiera się na udowodnionej lub domniemanej winie właściciela składu, lecz na jego uczestnictwie w działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, pkt 31, 32).
- 53 W przypadku gdy w trakcie przemieszczania się 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 naruszenie.
- 54 Jeżeli natomiast nie można ustalić miejsca, w którym dopuszczono się naruszenia lub nieprawidłowości, art. 20 ust. 2 i 3 tej dyrektywy przewiduje domniemania dotyczące ustalenia tego miejsca odpowiednio na rzecz państwa członkowskiego, w którym naruszenie lub nieprawidłowość miały miejsce, lub – w przypadku gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie dotarły do miejsca przeznaczenia i nie jest możliwe ustalenie miejsca naruszenia lub nieprawidłowości – na rzecz „wysyłającego państwa członkowskiego”.
- 55 Ponadto, jak zauważa Komisja i jak wskazał rzecznik generalny w pkt 54 opinii, art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 przewiduje tzw. mechanizm „korygujący” pozwalający na określenie państwa członkowskiego, w którym naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie nastąpiły, przed upływem trzech lat od daty sporządzenia ADT, zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 19 ust. 1 tej dyrektywy. W takim przypadku, gdy tylko zostanie dostarczony dowód poboru, podatek akcyzowy pierwotnie pobrany przez inne państwo członkowskie na podstawie art. 20 ust. 2 i 3 tej dyrektywy podlega zwrotowi.
- 56 W związku z tym ów mechanizm korygujący przewidziany w art. 20 ust. 4 dyrektywy 92/12 nie dotyczy sytuacji konfliktu kompetencji między z jednej strony państwem członkowskim, w którym miały miejsce naruszenie lub nieprawidłowość w trakcie przepływu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, co spowodowało wymagalność podatku akcyzowego, a z drugiej strony państwem

członkowskim, w którym miało miejsce później dopuszczenie tych wyrobów do konsumpcji, lecz – jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 63 opinii – sytuacji, w której jest jasne, że naruszenie lub nieprawidłowość zostały w rzeczywistości popełnione w innym państwie członkowskim, niż to, które zostało ustalone pierwotnie.

- 57 W niniejszej sprawie, jak wynika z postanowienia odsyłającego, w styczniu 2000 r. włoskie organy celne stwierdziły brak zakończenia procedury zawieszającej w rozumieniu art. 19 ust. 3 dyrektywy 92/12, jako że ADT, które spółka Silcompa otrzymała w odniesieniu do wysłanych produktów, odznaczały się nieprawidłowością, bowiem umieszczone na nich pieczęcie urzędu celnego w Koryncie (Grecja) były fałszywe.
- 58 Jednakże postanowienie odsyłające nie precyzuje, czy dla celów poboru podatku akcyzowego owe organy celne mogły rzeczywiście wykazać, że nieprawidłowość polegająca na umieszczeniu fałszywych greckich pieczęci celnych została popełniona we Włoszech w celu oparcia się na art. 20 ust. 1 dyrektywy 92/12, czy też organy te musiały zastosować jedno z domniemań przewidzianych w art. 20 ust. 2 i 3 tej dyrektywy.
- 59 Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 62 opinii, Trybunał nie dysponuje konkretnymi dowodami dla oceny ewentualnego popełnienia naruszenia lub nieprawidłowości na terytorium innego państwa członkowskiego niż Republika Włoska. Niezgodne z prawem wprowadzenie do obrotu na terytorium Grecji alkoholu etylowego wysłanego przez Silcompę należy wprawdzie uznać za naruszenie lub nieprawidłowość rozpatrywanych wyrobów, ale można to również uznać za konsekwencję naruszenia lub nieprawidłowości, które zostały popełnione wcześniej we Włoszech, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 60 Na podstawie takiego ustalenia możliwe są dwie sytuacje.
- 61 Pierwsza sytuacja dotyczy wielu naruszeń lub nieprawidłowości.
- 62 W takim przypadku, gdy w kilku państwach członkowskich popełniono szereg naruszeń lub nieprawidłowości, dwa państwa członkowskie – lub większa ich liczba – uznają się na podstawie dyrektywy 92/12 za właściwe do poboru podatku akcyzowego wynikającego z naruszenia lub nieprawidłowości popełnionych na ich odpowiednich terytoriach.
- 63 Niemniej jednak Trybunał orzekł, że nie można skutecznie twierdzić, że prawodawca Unii zamierzał nadać priorytet zapobieganiu nadużyciom i oszustwom poprzez umożliwienie pobrania podatku akcyzowego, w sposób ogólny, wszystkim państwom członkowskim, w których odbywał się nieprawidłowy transport wyrobów objętych podatkiem akcyzowym (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, pkt 27).
- 64 Podobnie w sytuacji powodującej niezgodne z prawem opuszczenie systemu zawieszenia podatku w jednym państwie członkowskim, powodując zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/12 dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, a także, w późniejszym czasie, faktyczne dopuszczenie do konsumpcji w innym państwie członkowskim, nie można przyjąć, że to drugie państwo może również pobrać podatek akcyzowy w odniesieniu do tych samych transakcji wywozu.
- 65 Jak bowiem zauważył rzecznik generalny w pkt 56 opinii, zgodnie z ogólną systematyką dyrektywy 92/12 dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym może mieć miejsce tylko jeden raz. Wynika z tego, że o ile w praktyce w trakcie przepływu tego samego wyrobu objętego podatkiem akcyzowym może wystąpić kilka następujących po sobie naruszeń lub nieprawidłowości w różnych państwach członkowskich, o tyle do celów art. 20 tej dyrektywy należy brać pod uwagę tylko pierwsze naruszenie – lub nieprawidłowość – czyli to, które skutkowało wyprowadzeniem

wyrobów będących w trakcie przepływu z procedury zawieszenia podatku akcyzowego, o ile takie naruszenie lub taka nieprawidłowość skutkowałą dopuszczeniem wyrobów do konsumpcji w rozumieniu art. 6 tej dyrektywy.

- 66 Druga sytuacja dotyczy przypadku, w którym organy państwa członkowskiego oparły się na jednym z domniemań zawartych w art. 20 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/12, a władze innego państwa członkowskiego stwierdzą, że naruszenie lub nieprawidłowość faktycznie miały miejsce w tym drugim państwie członkowskim. W takim przypadku organy tych państw członkowskich stosują mechanizm korygujący, o którym mowa w art. 20 ust. 4 tej dyrektywy, z poszanowaniem przewidzianych w tym celu warunków w terminie trzech lat od daty sporządzenia ADT, zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 19 ust. 1 tej dyrektywy.
- 67 Po upływie tego trzyletniego terminu żadne państwo członkowskie, inne niż to, które oparło się na jednym z owych domniemań przewidzianych w art. 20 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/12, nie może już skutecznie powoływać się na właściwość przewidzianą w art. 20 ust. 4 tej dyrektywy.
- 68 Co się tyczy w drugiej kolejności dyrektywy 76/308, należy przypomnieć, po pierwsze, że dyrektywa ta ustanawia wspólne reguły dotyczące wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł i podatków (zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 69 Zgodnie z jej art. 2 lit. f) dyrektywa ta ma zastosowanie między innymi do podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych.
- 70 Ponadto, co się tyczy zasad wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących w szczególności podatków akcyzowych, należy przypomnieć, że art. 12 ust. 1 i 3 dyrektywy 76/308 przewiduje podział kompetencji między organami państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ wnioskujący, a organami państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, w zakresie rozpatrywania sprzeciwów dotyczących, odpowiednio, roszczeń lub tytułu wykonawczego umożliwiającego ich windykację oraz samych środków wykonawczych (zob. podobnie wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 37).
- 71 Ten podział kompetencji jest konsekwencją faktu, że roszczenie i tytuł wykonawczy są wydane na podstawie prawa obowiązującego w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ wnioskujący, natomiast w przypadku środków dochodzenia roszczenia w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, ten ostatni organ stosuje, na podstawie art. 5 i 6 dyrektywy 76/308, przepisy przewidziane dla odpowiednich aktów w obowiązującym go prawie krajowym, ponieważ organ ten jest najbardziej właściwy, by zbadać zgodność z prawem aktów wedle prawa krajowego obowiązującego w jego państwie (wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 40).
- 72 Z tego względu zgodnie z art. 8 ust. 1 dyrektywy 76/308 dokument umożliwiający egzekucję roszczenia jest bezpośrednio uznany i automatycznie potraktowany jako dokument umożliwiający egzekucję roszczenia państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący (zob. podobnie wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian, C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 36).
- 73 Wspomniany podział kompetencji jest również wyrazem zasady wzajemnego zaufania między zainteresowanymi organami krajowymi (zob. analogicznie, w odniesieniu do dyrektywy 2010/24, wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 40–46).
- 74 Z powyższego wynika, że – jak wskazał rzecznik generalny w pkt 76 i 77 opinii – organy współpracującego państwa członkowskiego nie mogą podważyć oceny organów wnioskującego państwa członkowskiego dotyczącej miejsca, w którym popełniono nieprawidłowość lub naruszenie, ponieważ taka ocena stanowi część przedmiotu roszczenia, o którego windykację zwraca się wnioskujące państwo członkowskie, a zatem wchodzi w zakres jego wyłącznej kompetencji.

- 75 Należy jednak zauważyć, po pierwsze, że dyrektywa 76/308, jak również dotyczące jej orzecznictwo, nie dotyczy sytuacji takiej, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której podnoszone są dwa równoległe roszczenia oparte zasadniczo na tych samych czynnościach wywozu: jedna stwierdzona przez organ państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, a druga stwierdzona przez organ państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ wnioskujący, i korzystająca w pierwszym państwie członkowskim z traktowania krajowego. Zasady podziału kompetencji w takiej sytuacji są bowiem przewidziane w dyrektywie 92/12.
- 76 Po drugie, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż wyjątkowo organy państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma organ współpracujący, są uprawnione do sprawdzenia, czy wykonanie tytułu wykonawczego mogłoby naruszać w szczególności porządek publiczny tego państwa członkowskiego i ewentualnie odmówić udzielenia pomocy w całości lub w części lub uzależnić ją od spełnienia określonych warunków (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 2010 r., *Kyrian*, C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 42; z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 47).
- 77 Ze względu na krajowe traktowanie, na podstawie art. 6 i 8 dyrektywy 76/308, roszczenia będącego przedmiotem wniosku o odzyskanie oraz tytułu umożliwiającego egzekucję tego roszczenia jest jednak trudne do przyjęcia, aby tytuł wykonawczy miał zostać wykonany przez państwo członkowskie, w którym siedzibę ma organ współpracujący, jeśli wykonanie to mogłoby stanowić zagrożenie dla jego porządku publicznego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., *Kyrian*, C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 43; w odniesieniu do dyrektywy 2010/24 wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 48).
- 78 Podobnie, niezależnie od tego traktowania krajowego, trudno wyobrazić sobie, by tytuł wykonawczy umożliwiający egzekucję roszczenia został wykonany w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, jeżeli egzekucja ta może doprowadzić do sytuacji, w której można byłoby dokonać, z naruszeniem dyrektywy 92/12, podwójnego poboru podatku akcyzowego obciążającego zasadniczo te same transakcje dotyczące tych samych wyrobów.
- 79 W celu uniknięcia wystąpienia takiej sytuacji konieczne jest umożliwienie właściwemu organowi tego samego państwa członkowskiego odmowy wykonania tego tytułu wykonawczego.
- 80 Przyjęcie odmiennego rozwiązania oznaczałoby przyznanie, że w systemie krajowym mogłyby współistnieć dwie ostateczne decyzje dotyczące opodatkowania tych samych wyrobów podlegających akcyzie, z których jedna opierałaby się na ich niezgodnym z prawem wyprowadzeniu z procedury zawieszenia, a druga na ich późniejszym dopuszczeniu do konsumpcji.
- 81 Z postanowienia odsyłającego wynika, że postępowanie oparte na nielegalnym wyprowadzeniu z procedury zawieszenia oraz postępowanie w sprawie wniosku o udzielenie pomocy nadal są w toku, w związku z czym sąd odsyłający powinien, co do zasady, w pierwszej kolejności zawiesić postępowanie w sprawie wniosku o udzielenie pomocy do czasu rozstrzygnięcia postępowania w przedmiocie niezgodnego z prawem wyprowadzenia z procedury zawieszenia, a w drugiej kolejności, wyłącznie w przypadku, gdy we współpracującym państwie członkowskim istniałoby prawomocne orzeczenie sądu dotyczące opodatkowania tych samych wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, co wyroby wskazane w tytule wykonawczym wnioskującego państwa członkowskiego, sąd ów mógłby odmówić udzielenia pomocy.
- 82 Wykładni tej nie podważa fakt, że w pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2007 r., *BATIG* (C-374/06, EU:C:2007:788), Trybunał uznał, że o ile dyrektywa 92/12 ma rzeczywiście na celu harmonizację zasad poboru podatku akcyzowego poprzez realizację podwójnego celu rzeczywistego poboru podatku akcyzowego w jednym państwie członkowskim, którym jest państwo dopuszczenia do konsumpcji, o tyle prawodawca Unii nie ustanowił bezwzględnej zasady zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

- 83 Takie uzasadnienie wpisuje się bowiem w szczególny kontekst faktyczny sprawy zakończonej tym wyrokiem, która dotyczyła przypadku niezgodnego z prawem wyprowadzenia z procedury zawieszenia z powodu kradzieży towarów, na których umieszczono w „państwie członkowskim wyjścia” znaki skarbowe, które – jak wynika z pkt 32 tego wyroku – mają samodzielną wartość, odróżniającą je od zwykłego dowodu zapłaty kwoty pieniężnej na rzecz organów podatkowych państwa członkowskiego, które wydało te znaki (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, pkt 28, 29).
- 84 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 12 ust. 3 dyrektywy 76/308 w związku z art. 20 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że w ramach skargi na środki egzekucyjne podjęte w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, właściwy organ tego państwa członkowskiego może odmówić uwzględnienia wniosku o odzyskanie podatku akcyzowego, złożonego przez właściwe organy innego państwa członkowskiego w odniesieniu do wyrobów wyprowadzonych niezgodnie z prawem z procedury zawieszenia podatku w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12, gdy ów wniosek jest oparty na okolicznościach dotyczących tych samych transakcji wywozu, które są już przedmiotem postępowania dotyczącego odzyskania podatku akcyzowego w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący.

W przedmiocie kosztów

- 85 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 12 ust. 3 dyrektywy Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń odnoszących się do niektórych opłat, ceł, podatków i innych środków, zmienionej dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r., w związku z art. 20 dyrektywy 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. należy interpretować w ten sposób, że w ramach skargi na środki egzekucyjne podjęte w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, właściwy organ tego państwa członkowskiego może odmówić uwzględnienia wniosku o odzyskanie podatku akcyzowego, złożonego przez właściwe organy innego państwa członkowskiego w odniesieniu do wyrobów wyprowadzonych niezgodnie z prawem z procedury zawieszenia podatku w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12, zmienionej dyrektywą 92/108, gdy ów wniosek jest oparty na okolicznościach dotyczących tych samych transakcji wywozu, które są już przedmiotem postępowania dotyczącego odzyskania podatku akcyzowego w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący.

Podpisy