

## Organy i sądy bezzasadnie odmawiały zwrotu daniny

21 sierpnia 2013 | Prawo i praktyka | Jan Czerwiński

Do września 2010 r. wnioski o oddanie pobranej akcyzy z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej musiał być złożony przed rozpoczęciem wysyłki towarów. Trybunał Sprawiedliwości UE uznał, że wymóg ten naruszał unijne prawo

Podatek akcyzowy to jeden z obszarów harmonizacji prawa w Unii Europejskiej. Oznacza to, że zasady jego nakładania uregulowane są zasadniczo na poziomie wspólnotowym i funkcjonują w taki sam sposób we wszystkich państwach członkowskich.

Tylko na jednym etapie obrotu

Jedną z podstawowych zasad podatku akcyzowego jest tzw. zasada jednokrotności opodatkowania. Sprowadza się ona do tego, że akcyza - odwrotnie niż VAT - obciąża tylko jeden etap obrotu. Gdy dany wyrób akcyzowy zostanie raz opodatkowany, zasadniczo nie ma możliwości, aby inny podmiot został dodatkowo zobowiązany do zapłaty akcyzy od tego wyrobu.

W obrocie międzynarodowym zasada jednokrotności jest realizowana poprzez system zwrotu podatku. Jak wynika z preambuły do dyrektywy 92/12/EWG (motyw osiemnasty), w przypadku zapłaty akcyzy w jednym państwie członkowskim, a następnie przemieszczenia wyrobu akcyzowego do innego państwa członkowskiego celem dopuszczenia go do konsumpcji w tym drugim państwie, akcyza zapłacona w pierwszym państwie członkowskim powinna zostać zwrócona.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 2 lutego 2012 r. (III SA/Wa 1625/11): „Z przytoczonych postanowień dyrektywy horyzontalnej wynika, że dostawa wyrobów akcyzowych opodatkowanych akcyzą w jednym państwie członkowskim na rzecz podmiotu gospodarczego w innym państwie członkowskim powoduje opodatkowanie tego wyrobu w tym drugim państwie członkowskim.

Prawodawca wspólnotowy, wprowadzając ten przepis uznał, że w omawianej sytuacji miejscem konsumpcji wyrobu akcyzowego staje się państwo, do którego wyrób jest wysyłany. Drugie z przytoczonych postanowień preambuły dyrektywy horyzontalnej ustanawia zasadę jednokrotnego poboru podatku akcyzowego w miejscu ostatecznej konsumpcji. Zasada ta w przypadku wysyłki towarów wcześniej opodatkowanych do innego państwa członkowskiego, realizowana jest przez zwrot akcyzy pobranej pierwotnie”.

Warunek trudny do spełnienia

Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej w 2004 r. zasady zwrotu akcyzy zostały określone w ustawie z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (DzU nr 29, poz. 257) oraz w rozporządzeniu ministra finansów z 14 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (DzU nr 74, poz. 674, dalej: rozporządzenie w sprawie zwrotu akcyzy).

Zgodnie z tymi przepisami, podmiot uprawniony do zwrotu akcyzy obowiązany był do złożenia wniosku o zwrot akcyzy przed dokonaniem dostawy wewnątrzwspólnotowej (w okresie od 1 maja

2004 r. do 28 lutego 2009 r.) bądź przed rozpoczęciem dostawy wewnątrzwspólnotowej (w okresie od 1 marca 2009 r. do 31 sierpnia 2010 r.).

Wypełnienie tego wymogu było dla wielu podatników trudne do spełnienia z uwagi na liczbę dokonywanych transakcji bądź miejsce i czas prowadzenia działalności gospodarczej. Z tego też powodu liczne podmioty składały wnioski o zwrot podatku akcyzowego już po dokonaniu dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych, licząc na możliwość przekonania organów podatkowych do zwrotu akcyzy z uwagi na racjonalność ich argumentów.

Dopiero w 2010 r. warunek złożenia wniosku o zwrot akcyzy przed rozpoczęciem dostawy został zniesiony przez polskiego ustawodawcę.

Obecnie obowiązujące przepisy, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą, w ogóle nie określają terminu na złożenie wniosku o zwrot akcyzy. Termin taki został określony dla złożenia wniosku o zwrot akcyzy w związku z dokonaniem eksportu towarów. Wynosi on jeden rok od dokonania wywozu towarów poza terytorium UE.

#### Przepisy wspólnotowe

Warunki dokonania zwrotu akcyzy zostały określone w art. 22 dyrektywy Rady 92/12/EWG z 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (DzUrz UE L.76.1; dalej dyrektywa horyzontalna).

Zgodnie z art. 22 ust. 1 dyrektywy horyzontalnej w określonych przypadkach, na prośbę podmiotu gospodarczego prowadzącego działalność gospodarczą, wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą podlegać zwrotowi podatku akcyzowego przez władze podatkowe państwa członkowskiego, w którym zostały one dopuszczone do konsumpcji w przypadku gdy nie są przeznaczone do konsumpcji w tym państwie członkowskim. Państwa członkowskie mogą odrzucić wniosek o zwrot podatku, jeżeli nie spełnia on ustalonych przez nie kryteriów poprawności. Prawodawca wspólnotowy pozostawił więc w gestii państw członkowskich ustalenie zasad dokonywania zwrotu akcyzy.

Jednocześnie, w myśl art. 22 ust. 2 lit. a dyrektywy horyzontalnej zastrzeżone zostało, że wniosek o zwrot podatku akcyzowego powinien zostać złożony przed wysyłką towarów. Zatem termin do złożenia wniosku został określony wprost w przepisach prawa wspólnotowego.

Co równie istotne, w art. 22 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej znalazło się odesłanie do art. 7 ust. 3 tego aktu, który określał zasady wymagalności akcyzy w państwie członkowskim, do którego został przemieszczony wyrób akcyzowy, od którego akcyza została już uiszczona w państwie członkowskim, z którego ten towar został przetransportowany.

Przyjęty w dyrektywie sposób legislacji nie był przejrzysty i literalne brzmienie przepisów skłaniało do przyjęcia wniosku, że termin określony w art. 22 ust. 2 lit. a obejmował swym zakresem wszelkie przypadki zwrotu podatku akcyzowego.

#### Niekorzystne orzecznictwo

Polskie sądy administracyjne, które rozstrzygały spory w zakresie spełnienia przez podatników warunku terminowego złożenia wniosku o zwrot akcyzy, zajmowały stanowisko zgodne z tym, które prezentował fiskus. Inaczej mówiąc, podzielały pogląd organów podatkowych, które odmawiały zwrotu akcyzy tym podmiotom, które złożyły wniosek o zwrot akcyzy po rozpoczęciu dostawy wewnątrzwspólnotowej.

W orzeczeniach sądów administracyjnych zwrócono m.in. uwagę, że polskie przepisy określające termin na złożenie wniosku o zwrot akcyzy stanowiły prawidłową implementację postanowień dyrektywy horyzontalnej. Przykładem takiego rozstrzygnięcia jest wyrok WSA w Poznaniu z 15 czerwca 2011 r. (III SA/Po 211/11).

Wyrok w sprawie C-663/11

W sprawie C-663/11 Scandic Distilleries SA Trybunał Sprawiedliwości UE zajmował się sprawą rumuńskiej spółki, której władze skarbowe odmówiły zwrotu podatku z uwagi na złożenie wniosków o zwrot akcyzy z uchybieniem terminu, tj. po wystaniu wyrobów akcyzowych do nabywcy w innym państwie członkowskim >patrz ramka.

Rozstrzygając przedmiotową sprawę, Trybunał odwołał się do uzasadnienia projektu dyrektywy horyzontalnej, z którego wynikało, że intencją prawodawcy wspólnotowego było ustanowienie mechanizmu zwrotu akcyzy w dwóch przypadkach. Pierwszym była sytuacja, w której wyroby akcyzowe, od których została zapłacona akcyza w jednym kraju, były przemieszczane do innego państwa członkowskiego, w celu dopuszczenia ich tam do konsumpcji, przy czym ich transport następował z zachowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Drugim była sytuacja, w której do przemieszczenia wyrobów znajdowała zastosowanie procedura z zapłaconą akcyzą, z uwagi na co podatek akcyzowy był również wymagalny w państwie, do którego towary były transportowane. Rozróżnienie tych dwóch sytuacji doprowadziło TSUE do wniosku, że określony w dyrektywie horyzontalnej termin na złożenie wniosku o zwrot akcyzy „przed rozpoczęciem wysyłki” dotyczy wyłącznie pierwszej z tych sytuacji.

W konsekwencji Trybunał stwierdził, że w przypadku przemieszczenia wyrobów akcyzowych w procedurze z zapłaconą akcyzą, warunek wskazany w art. 22 ust. 2 lit. a dyrektywy horyzontalnej (konieczność złożenia wniosku o zwrot akcyzy „przed rozpoczęciem wysyłki”) nie znajdował zastosowania.

Wyrok TSUE w sprawie C-663/11 Scandic Distilleries SA wskazuje zatem, że polskie przepisy w zakresie zwrotu akcyzy, określające do 31 sierpnia 2010 r., że wniosek o zwrot akcyzy musiał zostać złożony przed dokonaniem dostawy wewnątrzspółnotowej, były niezgodne z prawem wspólnotowym.

Nie dziwi zatem, że w toku postępowania przed TSUE pełnomocnicy rządu polskiego prezentowali stanowisko przeciwne do ostatecznego rozstrzygnięcia Trybunału.

Wznowienie możliwe do 3 września

Zgodnie z art. 240 ordynacji podatkowej jedną z podstaw wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną jest okoliczność wydania przez Trybunał Sprawiedliwości UE orzeczenia, które ma wpływ na treść wydanej decyzji.

Liczne orzeczenia sądów administracyjnych, w tym powołany wyżej wyrok WSA w Poznaniu, wskazują, że wyrok TSUE w sprawie C-663/11 Scandic Distilleries SA może być podstawą do wznowienia postępowań podatkowych. Organy podatkowe, przy akceptacji ze strony sądów administracyjnych, odmawiały bowiem dokonania zwrotu podatku akcyzowego z uwagi na brak złożenia przez podatników wniosku o zwrot akcyzy przed dokonaniem (rozpoczęciem) dostawy wewnątrzspółnotowej.

Podatnicy, którzy przegrali swoje spory w sądach, a także ci, którzy nie odwoływali się od decyzji odmawiających im zwrotu akcyzy, mogą obecnie wnosić o wznowienie ich postępowań, z uwagi

na wydanie przez Trybunał Sprawiedliwości orzeczenia w sprawie C-663/11 Scandic Distilleries SA.

Należy pamiętać, że warunkiem wznowienia postępowania jest terminowe złożenie wniosku o wznowienie postępowania. Termin ten wynosi miesiąc od dnia publikacji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym UE. Publikacja wyroku nastąpiła 3 sierpnia br., zatem ostateczny termin na złożenie wniosku o wznowienie postępowania upływa 3 września 2013 r.

Komentuje Jan Czerwiński, radca prawny, Senior Tax Consultant w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

Można składać wnioski o zaległe kwoty

Wyrok TSUE w sprawie C-663/11 jest przykładem wnikliwej analizy przepisów prawa wspólnotowego. Wykładnia art. 22 dyrektywy 92/12/EWG dokonana przez Trybunał potwierdza, że w prawie wspólnotowym cel i funkcjonalność regulacji ma zasadnicze znaczenie dla właściwego rozumienia i stosowania prawa Unii Europejskiej.

Niezależnie od tych uwag ogólnych należy dodatkowo zwrócić uwagę na jeszcze jedną możliwość, którą wskazuje wyrok otwiera dla polskich podatników. Otóż, warto zauważyć, że skoro TSUE za niezgodny z prawem UE uznał warunek złożenia wniosku o zwrot podatku przed rozpoczęciem dostawy, to znaleźliśmy się w sytuacji, w której ani prawo wspólnotowe, ani też przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie określają terminu do złożenia przedmiotowego wniosku.

Oznacza to, że podatnicy, którzy w ogóle nie złożyli wniosku o zwrot podatku, gdyż uważali, że nie otrzymaliby zwrotu akcyzy z uwagi na przekroczenie terminu do złożenia wniosku, mogą obecnie wnosić o zwrot podatku z tytułu dostaw wewnątrzwspólnotowych dokonanych przed 1 września 2010 r.

Wyrok TSUE otwiera zatem drogę nie tylko do wznowienia postępowań już zakończonych ostatecznymi decyzjami organów podatkowych, ale jest też furtką do uruchomienia procedury zwrotu akcyzy dla tych, którzy wniosku o zwrot w ogóle nie złożyli.

Trybunał rozstrzygnął o przesłankach zwrotu

W wyroku z 30 maja 2013 r. w sprawie C-663/11 Scandic Distilleries SA Trybunał Sprawiedliwości UE stwierdził, że „W sytuacji gdy podatek akcyzowy został już zapłacony w państwie członkowskim przeznaczenia, co wydaje się mieć miejsce w przypadku rozstrzyganym w postępowaniu głównym, zastosowanie znajduje art. 22 ust. 3 dyrektywy 92/12, który przewiduje, że jedyną przesłanką dokonania zwrotu obejmuje wymóg zapłacenia podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia. Oznacza to, że przedsiębiorca nie jest zobowiązany złożyć wniosku o zwrot przed wystaniem danych towarów.

W takiej sytuacji zastrzeżenie, zgodnie z którym państwo członkowskie może odrzucić wniosek, jeżeli nie spełnia on ustalonych przez to państwo kryteriów poprawności, nie może znaleźć zastosowania w przypadku niezłożenia wniosku o zwrot przed wystaniem danych towarów.

Pojęcie „kryteriów poprawności” nie może być interpretowane w sposób umożliwiający wprowadzenie przesłanki przewidzianej w dyrektywie 92/12 wyłącznie w innym przypadku wniosku o zwrot i w sposób, który byłby zatem sprzeczny z art.

&&i g" " 'U\_Ud]h'd]Yfk gmiHY^Xnfy\_mtk n1''

FnYVdcgdc`]hU¥ `K gmg\_h]Y dfUk U'nUgfnY cbY`