

Sygn. akt IX K 114/15

RKS 118/2013/332000/GZ

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 19 stycznia 2016 r.

Sąd Rejonowy w Rybniku IX Wydział Karny w składzie:

Przewodniczący: SSR Joanna Kucal

Protokolant: stażysta Justyna Koczor

przy udziale Prokuratora Barbary DREWNIOK

po rozpoznaniu dnia 9 lipca 2015r., 30 lipca 2015r., 15 października 2015r., 19 listopada 2015r., 15 grudnia 2015r., 14 stycznia 2016 r. sprawy:

K. P. (P.)

s. Z. i K.

ur. (...) w W.

oskarżonego o to, że:

od dnia 23 marca 2009 roku do dnia 10 grudnia 2009 roku w R., działając czynem ciągłym w wykonaniu tego samego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, będąc właścicielem firmy F.H.U. (...) z siedzibą w G. ul. (...), uchylał się od opodatkowania poprzez nie złożenie właściwemu organowi tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w R. deklaracji dla podatku akcyzowego, określonej w art. 78 ust 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 roku (Dz. U. Nr 3 poz. 11 z 2009 roku z późniejszymi zmianami) za okres od dnia 12 marca 2009 roku do dnia 30 listopada 2009 roku od nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów smarowych, przez co naraził Budżet Państwa na uszczuplenie należnego podatku akcyzowego w wysokości 1690384,00 zł.,

tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s. popełnione w warunkach art. 37 § 1 pkt. 1 k.k.s.

1. na podstawie art. 414 § 1 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. uniewinnia oskarżonego K. P. od popełnienia opisanego wyżej czynu z art. 54 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt. 1 k.k.s.

2. na podstawie art. 632 pkt 2 kpk kosztami postępowania obciąża Skarb Państwa.

Sędzia

Sygn. akt IX K 114/15

UZASADNIENIE

K. P. w dniu 11 lutego 2009r. rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej pod nazwą P.H.U. (...). W ramach prowadzonej działalności w okresie od 1 marca 2009r. do 30 listopada 2009r. oskarżony dokonywał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – olejów smarnych m.in. z Niemiec, Portugalii, Wielkiej Brytanii, Austrii, Włoch, Hiszpanii. Sprowadzony olej trafiał bezpośrednio do magazynów firmy (...) w G. przy ul. (...) prowadzonej

przez I. W., a następnie był wprowadzany do dalszego obrotu. Oskarżony nie zatrudniał pracowników ani nie posiadał bazy magazynowej.

W okresie od 19 października 2010r. do 29 grudnia 2010r. funkcjonariusze Urzędu Celnego w R. D. J. i E. C. przeprowadzili u oskarżonego kontrolę w zakresie wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa w zakresie podatku akcyzowego od towarów akcyzowych nabywanych wewnątrzspółnotowo w okresie od 1 marca 2009r. do 31 marca 2010r. W trakcie prowadzonej kontroli funkcjonariusze ustalili, że oskarżony w ramach prowadzonej działalności gospodarczej prowadził obrót handlowy olejami smarowymi, w tym dokonywał ich nabycie wewnątrzspółnotowych. Nie był natomiast podatnikiem podatku akcyzowego i nie składał deklaracji akcyzowych. Wezwano oskarżonego w trakcie kontroli do przedstawienia dokumentów pozwalających przyporządkować nabywanym wewnątrzspółnotowo wyrobom kod CN, określający procentowy udział olejów mineralnych w składzie wyrobów. Przedstawione dokumenty nie pozwoliły wszystkim wyrobom przyporządkować odpowiadającego im kodu CN. Kontrolujący część wyrobów zaklasyfikowali jako wyroby o innych kodach CN niż oleje smarowe o kodach od (...) do (...) z wyłączeniem wyrobów o kodzie (...) (oleje białe, parafina ciekła) oraz smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 10 (tj. inne niż oleje mineralne). W protokole kontroli podatkowej nr (...) z dnia 29 grudnia 2010r. stwierdzono, że oleje półsyntetyczne ze względu na brak przedstawionych przez oskarżonego dokumentów pozwalających na ustalenie procentowej zawartości w ich składzie bazowych olejów mineralnych, zostały przez kontrolujących zakwalifikowane jako mineralne. W protokole wskazano, że kontrolowany nie wywiązał się z nałożonych na niego obowiązków podatkowych w art. 16 ust. 1 i art. 78 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, a tym samym stwierdzone przez kontrolujących nabycie wewnątrzspółnotowe olejów smarowych oznaczonych kodem (...) zrodziły powstanie obowiązku podatkowego.

W związku z wynikami kontroli Naczelnik Urzędu Celnego w R. w dniach 31 maja 2011r., 6 czerwca 2011r. i 6 lipca 2011r. wydał decyzje wymiarowe określające wysokość zobowiązania podatkowego i zarazem zaległości podatkowej w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego olejów smarowych. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że artykuł 86 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 3 poz. 11 z 2009 roku z późniejszymi zmianami) stanowi, iż do wyrobów energetycznych, w rozumieniu ustawy, zalicza się wyroby objęte pozycjami(...), (...), oraz od (...)do (...), a więc między innymi oleje silnikowe o kodzie (...). Naczelnik Urzędu Celnego w R. pismem z dnia 17.03.2011 roku zwrócił się z prośbą do firmy (...) Sp. z o.o. z/s w W. przy ul. (...) o przedstawienie uwierzytelnionych kopii certyfikatów, świadectw jakości olejów smarowych o nazwie (...), lub w razie ich braku podanie w niniejszych produktach procentowego udziału oleju mineralnego dla potrzeb prawidłowej klasyfikacji towarów do kodów CN.

W odpowiedzi na powyższe (...) Sp. z o.o. (następca prawny firmy (...)) podała, że dystrybucją produktów przemysłu petrochemicznego marki (...) na terytorium Polski zajmuje się Spółka (...) ((...)) z siedzibą w Belgii. W załączniku nr 1 do pisma wymieniono listę produktów marki (...) wraz z kodami CN, stosowanymi przez (...) do celów rozliczania należnego podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych na terenie Polski. Produkt o nazwie „ (...)” został zaklasyfikowany do kodu (...), ze stawką 1180/1000 L.

Naczelnik Urzędu Celnego wskazał, że zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 4 w/w ustawy o podatku akcyzowym przedmiotem opodatkowania jest nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzspółnotowego dokonywanego do składu podatkowego. Nabyciem wewnątrzspółnotowym wg art. 2 pkt 9 jest przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. Na podstawie art. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym wyroby akcyzowe oznaczają - wyroby energetyczne, określone w załączniku nr 1 do ustawy. W poz. 27 ww. załącznika pod kodem (...) wymieniono oleje ropy naftowej i oleje otrzymane z materiałów bitumicznych, inne niż surowe; preparaty gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, zawierające 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z materiałów bitumicznych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze preparatów; oleje odpadowe.

Zgodnie z treścią art. 10 pkt 1 w/w ustawy obowiązek podatkowy powstaje z dniem wykonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego podlegających opodatkowaniu akcyzą, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

Na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest obowiązany, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą złożyć zgłoszenie rejestracyjne do właściwego naczelnika urzędu celnego. Oprócz wspomnianego zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z treścią art. 78 ust.1 w/w ustawy w przypadku gdy podatnik nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby akcyzowe z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju (w tym także olejów smarowych oznaczonych kodem (...), wymienionych w art. 89 ust. 1 pkt 11 cytowanej ustawy), jest obowiązany:

- 1) przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych na terytorium kraju dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym do właściwego naczelnika urzędu celnego i złożyć zabezpieczenie akcyzowe;
- 2) potwierdzić odbiór wyrobów akcyzowych na uproszczonym dokumencie towarzyszącym oraz wystawić i załączyć do zwracanego uproszczonego dokumentu towarzyszącego dokument potwierdzenia złożenia zabezpieczenia akcyzowego lub zapłaty podatku akcyzowego na terytorium kraju;
- 3) bez wezwania organu podatkowego, złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklarację uproszczoną według ustalonego wzoru, oraz obliczyć akcyzę i dokonać jej zapłaty na terytorium kraju na rachunek właściwej izby celnej, w terminie 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego;
- 4) prowadzić ewidencję nabywanych wewnątrzwspólnotowo wyrobów akcyzowych.

Naczelnik Urzędu Celnego w R. przywołał artykuł 13 ust. 1 w/w ustawy, który stanowi, iż podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą. Ustalił, że biorąc pod uwagę w/w przepisy oraz zgromadzony materiał dowodowy obowiązek podatkowy ciąży na K. P. - właścicielu zlikwidowanego przedsiębiorstwa (...) z/s w G., czyli na osobie, która nabyła wewnątrzwspólnotowo olej silnikowy.

W uzasadnieniu decyzji przytoczono również § 10 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 roku w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 32, poz. 228), na mocy którego zwolnione zostały od akcyzy oleje smarowe oznaczone kodem (...) i (...), przeznaczone do wykorzystania do celów innych niż napędowe lub opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych albo jako oleje smarowe do silników albo do produkcji paliw silnikowych, olejów opałowych, dodatków lub domieszek do paliw silnikowych lub olejów smarowych do silników, w przypadkach, o których mowa w art 32 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym - jeżeli spełnione są warunki, o których mowa w art. 32 ust. 5-13 ustawy. Zgodnie z przepisami art. 32 ust. 3 pkt 4 i pkt 5 ustawy, zwolnienie od akcyzy wyrobów, o których mowa w ust. 1 stosuje się wyłącznie w przypadku ich nabycia wewnątrzwspólnotowego przez zarejestrowanego handlowca w celu zużycia przez niego jako podmiot zużywający lub nabycia wewnątrzwspólnotowego przez zarejestrowanego handlowca w celu dostarczenia do podmiotu zużywającego. Naczelnika Urzędu Celnego w R. wskazał, że wyrób o kodzie (...) na gruncie krajowych regulacji podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym przy czym w sytuacji gdy jest przeznaczony do celów innych niż napędowe lub opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych albo jako oleje smarowe do silników albo do produkcji paliw silnikowych, olejów opałowych, dodatków lub domieszek do paliw silnikowych lub olejów smarowych do silników może korzystać ze zwolnienia. Jednakże aby móc stwierdzić czy przepisy te znajdują zastosowanie w praktyce konieczna jest ocena, czy regulacje krajowe nie sprzeniewierają się regulacjom Wspólnotowym.

Naczelnik Urzędu Celnego w R. stwierdził, że źródłami prawa wspólnotowego w zakresie podatku akcyzowego od wyrobów energetycznych jest dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. UE L 76 str. 1 ze zmianami) - zwana dyrektywą horyzontalną, oraz dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27

października 2003r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. UE L nr 283 str. 1 ze zmianami) - zwana dyrektywą energetyczną.

Dyrektywa 92/12/EWG w art. 1 ust. 1 wymienia uzgodnienia dotyczące wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, a szczególne przepisy odnoszące się do struktury i stawek podatku dotyczących wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu są wymienione w określonych dyrektywach. Tak więc dyrektywa ta wymienia ogólne warunki opodatkowania wyrobów uznanych za akcyzowe. Stanowi przy tym w art. 3, iż stosuje się ją na poziomie wspólnotowym do następujących wyrobów jakie określono w stosownych dyrektywach: oleje mineralne, alkohol i napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe. Natomiast w myśl art. 3 dyrektywy 2003/96/WE, odniesienia w dyrektywie 92/12/EWG do „olejów mineralnych” i „podatku akcyzowego”, w zakresie w jakim mają zastosowanie do olejów mineralnych, są interpretowane jako obejmujące wszystkie produkty energetyczne, energię elektryczną i krajowe podatki pośrednie określone odpowiednio w art. 2 i art. 4 ust. 2 niniejszej dyrektywy. Tym samym są to wyroby podlegające zharmonizowanej unijnej akcyzie, która w przypadku produktów energetycznych nakładana jest zgodnie z dyrektywą 2003/96/WE (art. 1 dyrektywy 2003/96/WE).

Zgodnie z uregulowaniem art. 2 ust. 1 lit. B dyrektywy 2003/96/WE, dla celów niniejszej dyrektywy, pojęcie „produkty energetyczne” stosuje się do produktów objętych kodami (...), (...) i (...)do (...).

Zdaniem Naczelnika Urzędu Celnego w R. wskazany powyżej stan prawny prowadzi do wniosku, w myśl którego wyroby oznaczone kodem (...) (oleje smarowe) są wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi, a ich opodatkowanie akcyzą następuje w ramach zharmonizowanego systemu określonego w przepisach wspólnotowych. Zgodnie z przepisem art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12/EWG, wyroby wymienione w ust. 1 mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów pod warunkiem, że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku.

W myśl art. 3 ust. 3 w/w dyrektywy, Państwa Członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 pod warunkiem jednak, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi.

Przepisy wymienionych dyrektyw zostały implementowane do krajowego porządku prawnego ustawą z dnia 6 grudnia 2009 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 3, poz. 11 ze zmianami), która reguluje opodatkowanie podatkiem akcyzowym oraz określa zasady i tryb wprowadzania do obrotu wyrobów objętych akcyzą.

W myśl art. 2 pkt 1 ustawy, wyroby akcyzowe oznaczają wyroby energetyczne, określone w załączniku nr 1 do ustawy. Wyroby ropopochodne klasyfikowane do pozycji (...) zostały wymienione w poz. 27 zał. nr 1, zatem, w myśl art. 2 pkt 1 ustawy są wyrobami energetycznymi. W związku z powyższym na gruncie przepisów wspólnotowych oraz krajowych wyroby wymienione w protokole kontroli z dnia 29.12.2010 roku, prawidłowo uznaje się za produkty energetyczne. Istotny jest fakt, iż nie jest sprzeczne z celami dyrektywy 2003/96/WE oraz praktyką stosowania przepisów wspólnotowych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej uznanie, iż wyroby ropopochodne wymienione w ustawie o podatku akcyzowym, bez względu na ich przeznaczenie, są wyrobami energetycznymi.

Naczelnik Urzędu Celnego zaznaczył również, że przepis art. 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96/WE zawiera dodatkowe zastrzeżenie, w świetle którego art. 20 ma zastosowanie do tych produktów energetycznych. Katalog wyrobów energetycznych został zawarty w cytowanym powyżej art. 2 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej. Dodatkowo jednak, zgodnie z art. 2 ust. 3 (akapit drugi i trzeci) dyrektywy 2003/96/WE, oprócz wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym wymienionych w ust. 1, opodatkowaniu podlegają również wszelkie inne wyroby przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe lub jako dodatek lub rozcieńczalnik do paliw silnikowych oraz wszelkie inne węglowodory, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane do ogrzewania.

W świetle uregulowań art. 2 ust. 4 lit. B (tiret pierwsze) dyrektywy 2003/96/WE, jeśli w/w wyroby są wykorzystywane w inny sposób niż paliwo napędowe lub grzewcze, to choć objęte są definicją produktów energetycznych w rozumieniu dyrektywy 2003/96/WE, w konsekwencji podlegają jednak wyłączeniu z zakresu stosowania tej dyrektywy.

W kwestii interpretacji zgodności polskich uregulowań z przepisami wspólnotowymi w zakresie produktów energetycznych jest w szczególności wskazana powyżej kwestia kontroli, posiadania i przemieszczania wyrobów. Produkty energetyczne w rozumieniu dyrektywy 2003/96/WE objęte są postanowieniami dyrektywy 92/12/EWG w zakresie kontroli, posiadania i przemieszczania wyrobów (w tym m.in. w zakresie składów podatkowych i procedury zawieszenia poboru akcyzy). Fakt ten nie budzi wątpliwości. Produkty energetyczne, które podlegają przepisom dyrektywy 92/12/EWG zostały wymienione w art. 20 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE. W katalogu w/w produktów energetycznych nie zostały ujęte towary nabywane wewnątrzspółnotowo przez kontrolowanego, co oznacza, iż państwa członkowskie nie mają obowiązku stosować wobec tych wyrobów szczególnych zasad kontroli i przemieszczania określonych w dyrektywie 92/12/EWG.

Wobec powyższego objęcie przez państwo członkowskie wyrobów niewymienionych w art. 20 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE postanowieniami dyrektywy 92/12/EWG na terytorium tego państwa członkowskiego nie stanowi naruszenia przepisów prawa wspólnotowego.

Regulacje w zakresie wyrobów nieobjętych szczególnymi zasadami w zakresie kontroli, posiadania i przemieszczania na terytorium Wspólnoty Europejskiej należą do kompetencji poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej.

Zdaniem Naczelnika Urzędu Celnego w R., objęcie wyrobów niewymienionych w art. 20 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE procedurą zawieszenia poboru akcyzy na terytorium kraju nie może być traktowane jako naruszenie swobodnego handlu i przepływu towarów na wspólnym rynku. Przepisy krajowe, które ustanawiają odrębne procedury, jakie należy stosować w przypadku ww wyrobów, nie wprowadzają żadnych ograniczeń obrotu tymi wyrobami i nie nakładają na podatników, ani na inne państwa członkowskie obowiązków, które byłyby niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego. Przede wszystkim w obrocie wewnątrzspółnotowym m.in. olejami smarowymi nie ma zastosowania procedura zawieszenia poboru akcyzy i administracyjny dokument towarzyszący - nabycie wewnątrzspółnotowe tych wyrobów odbywa się bowiem na podstawie dokumentów handlowych.

Naczelnik Urzędu Celnego w R. na poparcie swego stanowiska powołał wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w O. w sprawie I SA/Ol 411/09 z dnia 10.09.2010 roku, gdzie wyrażono pogląd, że na podstawie jasnej treści art. 2 ust. 4 lit. b Dyrektywy Energetycznej wyprowadzić można tylko taki wniosek, że wyroby energetyczne takie jak oleje smarowe nie będą objęte regulacjami wspólnotowymi, gdy będą wykorzystywane w innych celach niż paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania. Dokonując interpretacji stwierdzenia zawartego w ww. przepisie że: " (...) dyrektywa nie ma zastosowania" dochodzi się do wniosku, że wyłączenie olejów smarowych nie jest wyłączeniem definitywnym. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w art. 20 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej. Przepis ten wymienia produkty energetyczne podlegające przepisom dotyczącym kontroli i przemieszczania Dyrektywy Horyzontalnej, jednakże wskazuje, że „Jedynie następujące produkty energetyczne podlegają przepisom (...)”. Wobec użytego zwrotu „jedynie” nie może ulegać wątpliwości, że katalog produktów energetycznych zawarty w art. 20 ma charakter zamknięty”.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16.12.2010 roku (sygn. akt I GSK 40/10) wskazał, iż z prawnego punktu widzenia, czym innym jest wyłączenie, a czym innym obligatoryjne zwolnienie spod obowiązywania danej normy prawnej. Podstawowym skutkiem wyłączenia olejów smarowych z zakresu dyrektywy energetycznej jest to, że obrót z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, o jakim mowa w tej dyrektywie, co jednak nie wyklucza możliwości opodatkowania w inny sposób. W przeciwieństwie do zwolnienia od podatku akcyzowego. W tym bowiem przypadku obrót podlega, co do zasady, opodatkowaniu tym podatkiem, lecz z jakiś uzasadnionych według prawodawcy przyczyn jest z niego zwolniony.

Z uwagi na powyższe Naczelnik Urzędu Celnego stwierdził, że dyrektywa energetyczna nie stanowi przeszkody w ustanowieniu przez Państwo Członkowskie przepisów krajowych, które przewidują pobieranie podatku konsumpcyjnego od olejów wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania. Wyłączenie na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b tiret pierwsze, produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania spod działania tej dyrektywy, nie jest równoznaczne z zakazem ich opodatkowania. Wyłączenie to oznacza jedynie, że Państwo Członkowskie przy opodatkowaniu takich produktów nie jest związane regułami harmonizacyjnymi na poziomie wspólnotowym.

Na podobnym stanowisku stanął ETS, który w orzeczeniu w sprawach połączonych C- 145/06 i C- 146/06, wyraził pogląd, że dyrektywę energetyczną należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi ona na przeszkodzie w stosowaniu przepisów krajowych, takich jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym, które przewidują pobranie podatku konsumpcyjnego od olejów smarowych w przypadku, gdy są one przeznaczone, oferowane do sprzedaży lub wykorzystywane do innych celów, niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze, pod warunkiem, że państwa członkowskie będą przestrzegały nie tylko postanowień TWE, w szczególności art. 25 i art. 90, lecz także przepisów zawartych w art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy horyzontalnej.

Dyrektor Izby Celnej w K. decyzjami z dnia 13 marca 2012r. utrzymał w mocy zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w R.. Organ odwoławczy stanął na stanowisku, że na gruncie obowiązującego prawa krajowego oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, nie będące wyrobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 tiret pierwsze Dyrektywy Horyzontalnej, są opodatkowane akcyzą, na co wyraźnie pozwalają w/w przepisy dyrektywy, z zachowaniem warunków, że opodatkowanie to nie zwiększy formalności w przepływie towarów przez granice. Organ odwoławczy przywołał orzeczenia sądów administracyjnych (WSA i NSA), które uznały, że krajowe regulacje dotyczące opodatkowania akcyzą olejów smarowych nie są niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego w tym zakresie.

Organ odwoławczy poruszył również kwestię objęcia produktów energetycznych - w rozumieniu Dyrektywy Energetycznej - postanowieniami Dyrektywy Horyzontalnej w zakresie kontroli, posiadania i przemieszczania wyrobów (w tym m.in. w zakresie składów podatkowych i procedury zawieszenia poboru akcyzy). Podniósł, że produkty energetyczne, które podlegają przepisom Dyrektywy Horyzontalnej, zostały wymienione w art. 20 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej. W katalogu ww. produktów energetycznych nie zostały ujęte oleje smarowe, co oznacza, iż państwa członkowskie nie mają obowiązku stosować wobec tych wyrobów szczególnych zasad kontroli i przemieszczania określonych w Dyrektywie Horyzontalnej. Podkreślił, że objęcie przez państwo członkowskie wyrobów niewymienionych w art. 20 ust. 1 postanowieniami Dyrektywy Horyzontalnej na terytorium tego państwa członkowskiego nie stanowi naruszenia przepisów prawa wspólnotowego. Przepis ten wymienia bowiem tylko produkty energetyczne, w stosunku do których przepisy Dyrektywy Horyzontalnej dotyczące kontroli i przemieszczania stosuje się obligatoryjnie w wymianie wewnątrzspółnotowej. Natomiast w odniesieniu do innych wyrobów państwa członkowskie mogą stosować na swoim terytorium procedurę zawieszenia poboru akcyzy, o ile nie narusza to swobody wymiany towarów na wspólnym rynku. Dyrektor Izby Celnego podkreślił, że regulacje w zakresie wyrobów nieobjętych szczególnymi zasadami w zakresie kontroli, posiadania i przemieszczania na terytorium Wspólnoty Europejskiej należą do kompetencji poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Fakt, iż niektóre produkty energetyczne, zgodnie z art. 2 ust. 4 lit.b (tiret pierwsze) Dyrektywy Energetycznej, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (w związku z tym, że są wykorzystywane do innych celów niż napędowe lub opałowe), nie oznacza, iż do tych wyrobów nie stosuje się wspólnotowych przepisów w zakresie kontroli produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych, określonych w Dyrektywie Horyzontalnej. Celem Dyrektywy Energetycznej jest bowiem opodatkowanie wyrobów energetycznych. Jeżeli przepis tej Dyrektywy stanowi, że nie ma ona zastosowania do określonych wyrobów, to oznacza to tylko tyle, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem akcyzowym zgodnie z zasadami tej Dyrektywy. Natomiast objęcie olejów smarowych niewymienionych w art. 20 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej procedurą zawieszenia poboru akcyzy na terytorium kraju członkowskiego nie może być traktowane jako naruszenie swobodnego handlu i przepływu towarów na wspólnym rynku.

Dyrektor Izby Celnej w K. stanął na stanowisku, że krajowe przepisy akcyzowe, które ustanawiają odrębne procedury, jakie należy stosować w przypadku w/wym. wyrobów, nie wprowadzają żadnych ograniczeń obrotu tymi wyrobami i nie nakładają na podatników ani na inne państwa członkowskie obowiązków, które byłyby niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego. Jego zdaniem w obrocie wewnątrzwspólnotowym olejami smarowymi nie ma zastosowania procedura zawieszenia poboru akcyzy i administracyjny dokument towarzyszący - nabycie wewnątrzwspólnotowe tych wyrobów odbywa się bowiem na podstawie dokumentów handlowych. Natomiast przemieszczanie olejów na terytorium kraju odbywa się na zasadach ogólnych określonych w przepisach dotyczących dokumentacji związanej z przemieszczeniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, tj. na podstawie administracyjnego dokumentu towarzyszącego. Opodatkowanie podatkiem akcyzowym olejów smarowych na terytorium kraju nie zwiększyło formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi. Przepisy krajowe, w których ustanowiono odrębne procedury, jakie należy stosować w przypadku ww. wyrobów, nie wprowadziły bowiem ograniczeń obrotu tymi wyrobami i nie nałożyły na podatników ani na inne państwa członkowskie obowiązków, które byłyby niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego.

W szczególności nabywcy i dostawcy wewnątrzwspólnotowi olejów smarowych wykorzystywanych do innych celów niż opałowe lub napędowe nie zostali obciążeni dodatkowymi formalnościami polegającymi na konieczności otwierania składów podatkowych, stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, czy potwierdzania odbioru wyrobów na administracyjnym dokumencie towarzyszącym. Ponadto podmioty krajowe nie zostały zobowiązane do wprowadzania do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy nabywanych wewnątrzwspólnotowo olejów smarowych wykorzystywanych do innych celów niż opałowe lub napędowe. Tak więc obowiązki nakładane na polskich podatników nie są bardziej rygorystyczne niż te wynikające z Dyrektywy Horyzontalnej, są więc zgodne z prawem unijnym.

K. P. złożył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. skargi na decyzje Dyrektora Izby Celnej w K.. Skargi te zostały jednak odrzucone z uwagi na brak uiszczenia należnego wpisu od skarg.

(wyjaśnienia oskarżonego k. 434v-435, zeznania świadków: D. J. k. 325v, k. 435, E. C. k. 328, k. 435v436, I. W. k. 886v, I. K. k. 914v, notatka urzędowa k. 1, protokół kontroli k. 2-8, notatka urzędowa k. 283-285, pismo Wydziału Wywiadu UKS w K. wraz z załącznikami k. 286-314, odpisy decyzji wymiarowych Naczelnika Urzędu Celnego w R. k. 44-242, k. 248-280, odpisy decyzji Dyrektora Izby Celnej w K. k. 448-737, odpisy postanowień WSA w G. k. 741-879)

Oskarżony nie był dotychczas karany (karta karna k. 900)

K. P. został oskarżony o to, że od dnia 23 marca 2009 roku do dnia 10 grudnia 2009 roku w R., działając czynem ciągłym w wykonaniu tego samego zamiaru, w krótkich odstępach czasu, będąc właścicielem firmy (...).H.U. Z. z siedzibą w G. ul. (...), uchylał się od opodatkowania poprzez nie złożenie właściwemu organowi tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w R. deklaracji dla podatku akcyzowego, określonej w art. 78 ust 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 roku (Dz. U. Nr 3 poz. 11 z 2009 roku z późniejszymi zmianami) za okres od dnia 12 marca 2009 roku do dnia 30 listopada 2009 roku od nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów smarowych, przez co naraził Budżet Państwa na uszczuplenie należnego podatku akcyzowego w wysokości 1690384,00 zł., tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1 k.k.s. w związku z art. 6 § 2 k.k.s. popełnione w warunkach art. 37 § 1 pkt. 1 k.k.s.

Na rozprawie głównej w dniu 9 lipca 2015r. oskarżony K. P. nie przyznał się do popełnienia zarzucanego mi czynu i wyjaśnił (k. 434v-435), że prowadził działalność handlową, posiadał w tym zakresie wiedzę gdyż wcześniej pracował jako kierowca rozwijając oleje dla jednej z firm handlowych w O.. Znał cały krajowy rynek, znał wszystkie firmy i z tego co mu wiadomo w tamtym okresie przepisy podatku akcyzowego nie były sprecyzowane. Działy inne firmy, które nie płaciły podatku akcyzowego i uznał, że on również nie musi odprowadzać tego podatku. Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. i w W. wskazywały, że akcyza jest pobierana niezgodnie z prawem Unii Europejskiej. Podkreślił, że w okresie objętym zarzutem miał przekonanie, że państwo polskie niesłusznie pobiera podatek akcyzowy. W związku z wydanymi decyzjami złożył skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, skargi te nie zostały rozpoznane gdyż nie posiadał środków pieniężnych na wniesienie opłaty sądowej. Podkreślił, że kilka

firm w Polsce wygrało z fiskusem, że nie muszą płacić podatku akcyzowego i na tym się opierał. Był przekonany, że inne firmy w kraju nie musiały płacić akcyzy, a on był z tego powodu dyskryminowany.

Sąd zważył, co następuje:

Przestępstwo skarbowe z art. 54 § 1 k.k.s. popełnione może być jedynie umyślnie z zamiarem bezpośrednim zabarwionym chęcią uchylania się od opodatkowania, tj. niezapłacenia należnego podatku w terminie. Zamiar popełnienia czynu zabronionego polega na ukierunkowaniu zachowania na osiągnięcie określonego celu i sterowaniu tym zachowaniem. Zamiar bezpośredni (dolus directus) sprowadza się do dwóch elementów: świadomości po stronie sprawcy tego, że popełnia on czyn zabroniony oraz tego, że świadomości popełnienia czynu zabronionego towarzyszy konkretne nastawienie psychiczne sprawcy - określane mianem chcenia popełnienia czynu zabronionego (element woluntatywny zamiaru).

W niniejszej sprawie podkreślenia wymaga, że w okresie objętym zarzutem (rok 2009), jak i w latach późniejszych, w piśmiennictwie, orzecznictwie kwestia tego czy w świetle przepisów ustawy o akcyzie z dnia 6 grudnia 2008r. nabywane wewnątrzspółnotowo oleje smarowe (...) – (...) odsprzedawane odbiorcom krajowym z przeznaczeniem innym niż dla celów napędowych i opałowych podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a przedsiębiorcy zobowiązani są do składania deklaracji AKC-U nie była tak jednoznaczna, jasna i oczywista jak przedstawił to Naczelnik Urzędu Celnego w R. w wydanych decyzjach wymiarowych. Prezentowane przez Naczelnika Urzędu Celnego w R. stanowisko znajdowało krytyków i było podważane przez zwolenników przeciwnego poglądu, że nabywane wewnątrzspółnotowo oleje smarowe (...) – (...) odsprzedawane odbiorcom krajowym z przeznaczeniem innym niż dla celów napędowych i opałowych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Do takiego wniosku prowadzi analiza skrajnie rozbieżnego orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych i składów samego Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wskazać należy, że Naczelny Sąd Administracyjny dopiero w sprawie I GPS 1/12 w dniu 29 października 2012r. w składzie siedmiu sędziów podjął następującą uchwałę: „Objęcie podatkiem akcyzowym wyrobów, o których jest mowa w art. 2 pkt 2 w związku z pozycją 4 załącznika numer 2 i art. 62 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257 ze zm.), w tym produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, mieści się w upoważnieniu do wprowadzenia lub utrzymania podatków, określonym w art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. UE. L 92.76.1)”. Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 19 kwietnia 2012r., sygn. akt I GSK 1017/10, rozpoznając skargę kasacyjną (...)Spółki z o.o. w G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 21 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 502/10 oddalającego skargę tej Spółki na decyzję Dyrektora Izby Celnej w G. z dnia [...] kwietnia 2010 r., nr [...] w przedmiocie podatku akcyzowego, na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 270, dalej: p.p.s.a.) przedstawił składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: Czy objęcie podatkiem akcyzowym wyrobów, o których mowa w art. 2 pkt 2 w związku z poz. 4 załącznika nr 2 i art. 62 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 29, poz. 257 ze zm., dalej: u.p.a.), w tym produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, mieści się w upoważnieniu do wprowadzenia lub utrzymania podatków, określonym w art. 3 ust. 3 dyrektywy Rady Nr 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. U. UE. L 92.76.1, dalej: Dyrektywa Horyzontalna)?

Naczelny Sąd Administracyjny, w uzasadnieniu postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów, stwierdził, że zadając powyższe pytanie prawne należało przede wszystkim zwrócić uwagę na występujące w tej kwestii rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zdaniem NSA, w orzecznictwie sądów administracyjnych aktualnie prezentowane są dwie odmienne grupy poglądów co do możliwości opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów, o których mowa w niniejszej sprawie, a konkretnie

olejów smarowych przeznaczonych nie na cele napędowe lub grzewcze, oraz interpretacji przepisu art. 3 ust. 3 powołanej wyżej Dyrektywy Horyzontalnej.

Obie grupy poglądów zakładają, że w myśl art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej Państwa Członkowskie zachowały prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w art. 3 ust. 1, a więc objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego, a oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub grzewcze należą do grupy wyrobów innych niż wymienione w art. 3 ust. 1 Dyrektywy Horyzontalnej. Na tym jednak kończy się zgodność poglądów w orzecznictwie sądowno-administracyjnym na temat możliwości opodatkowania omawianych wyrobów – olejów smarowych podatkiem akcyzowym zharmonizowanym na podstawie art. 2 pkt 2 w zw. z poz. 4 załącznika nr 2 i art. 62 ust. 1 u.p.a.

Zasadniczy spór sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy przedmiotowe wyroby mogły być objęte w prawie krajowym w istocie podatkiem akcyzowym zharmonizowanym, spod którego działania prawodawca wspólnotowy je wyłączył przepisem art. 2 ust. 4 lit. b/ Dyrektywy Energetycznej.

W ocenie NSA, celem prawodawcy wspólnotowego było zharmonizowanie prawa podatkowego w zakresie opodatkowania wyrobów energetycznych poprzez wskazanie zamkniętego katalogu wyrobów, które mają być objęte podatkiem akcyzowym zharmonizowanym na poziomie wspólnotowym. W związku z tym wynikające z art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej uprawnienie Państw Członkowskich do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby nieobjęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego nie może być rozumiane jako możliwość nałożenia na te wyroby podatku odpowiadającego w istocie podatkowi akcyzowemu zharmonizowanemu. Dopuszczenie takiej możliwości oznaczałoby przyzwolenie na dowolne określenie przez Państwa Członkowskie katalogu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych i byłoby sprzeczne z ideą wspólnotowego systemu akcyzowego.

Skład zadający pytanie prawne wskazał, że w jednym z orzeczeń z tej grupy podkreślono, że przepisy wspólnotowe nie dopuszczają możliwości rozszerzenia systemu zharmonizowanego podatku akcyzowego na wyroby niewymienione w stosownych dyrektywach. Naczelny Sąd Administracyjny w tym orzeczeniu – wyroku z dnia 22 marca 2011 r. sygn. akt I GSK 132/10 wyraził zdecydowany pogląd, że w sytuacji gdy prawodawca wspólnotowy wyraźnie wyłącza określoną grupę wyrobów z systemu ujednoliconego podatku akcyzowego, to przepisy prawa krajowego nie mogą uznawać tych wyrobów za wyroby akcyzowe zharmonizowane i stosować wobec nich zasad właściwych dla akcyzy zharmonizowanej.

W tej grupie orzeczeń, Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielał stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych, że oleje smarowe zostały opodatkowane podatkiem „zbieżnym” ze zharmonizowaną akcyzą zgodnie z art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej, podkreślając, że stosowanie do olejów smarowych takich samych zasad jak do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych należało uznać za sprzeczne z art. 2 ust. 4 i art. 20 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej, a także z art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach, w których prezentowano pogląd o niedopuszczalności objęcia podatkiem akcyzowym olejów smarowych uznano, że przyjęte w prawie krajowym rozwiązania spowodowały zwiększenie formalności związanych z przekroczeniem granic w handlu między Państwami Członkowskimi i naruszały wynikający z art. 90 TWE zakaz dyskryminowania wyrobów pochodzących z innych Państw Członkowskich.

W stanie prawnym mającym zastosowanie w sprawie przejawem dyskryminacyjnego traktowania wyrobów nabywanych wewnątrzspółnotowo było odmienne określenie katalogu produktów objętych pod pewnymi warunkami zwolnieniem od podatku akcyzowego. W przypadku sprzedaży krajowej zwolnienie miało zastosowanie dla produktów objętych kodem (...) – (...), zaś dla nabycia wspólnotowego dla (...) – (...). Ponadto dyskryminacyjny charakter przepisów prawa krajowego wynikał z zaliczenia olejów smarowych nieprzeznaczonych do celów napędowych i grzewczych do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, co powodowało stosowanie wobec tych olejów wspólnotowych instytucji dotyczących akcyzy zharmonizowanej, a mianowicie obowiązek zabezpieczenia kwoty należnej akcyzy przed wprowadzeniem tych wyrobów oraz natychmiastowej zapłaty akcyzy po dokonaniu

dostawy. Natomiast w przypadku krajowej produkcji olejów smarowych w składach podatkowych obowiązek zapłaty akcyzy powstawał dopiero w chwili dokonania jej sprzedaży poza procedurą poboru akcyzy.

Naczelny Sąd Administracyjny orzekając w tych sprawach uznawał, że ustawodawca krajowy mógł wprowadzić lub utrzymać od tych wyrobów podatek, jednak nie mógł być to podatek, który w istocie był podatkiem akcyzowym zharmonizowanym, zaś oceny tej nie zmienia wprowadzony w prawie krajowym system zwolnień od podatku akcyzowego, gdyż po pierwsze w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego nie obejmuje on wszystkich towarów o kodzie CN 2710, a po drugie skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania akcyzą olejów smarowych uzależnione jest od spełnienia szeregu warunków, w tym instytucji wspólnotowych dotyczących kontroli nad produkcją i przemieszczaniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w sprawach o sygn. akt I GSK 880/10, I GSK 663/10, I GSK 568/10, I GSK 1171/09.

Skład Naczelnego Sądu Administracyjnego zadający pytanie stwierdził, że w zakresie stosowania zwolnień od akcyzy zharmonizowanej olejów smarowych przeznaczonych na cele nie napędowe i grzewcze, w jednej z powołanych wyżej spraw wyrażono pogląd, że nie można zwolnić od akcyzy zharmonizowanej wyrobu, który nie podlega zharmonizowanym zasadom opodatkowania tym podatkiem.

Odmienne poglądy w zakresie przedstawionego zagadnienia prawnego zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny oraz szereg wojewódzkich sądów administracyjnych w wielu sprawach, a przede wszystkim w wyroku o sygn. akt I GSK 521/10, nie podzielając zajętego stanowiska wyrażonego w wyrokach o sygn. akt I GSK 132/10 oraz I GSK 1171/09.

Według poglądu wyrażonego w sprawie o sygn. akt I GSK 521/10 z treści art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej wynika jedynie, że Państwa Członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymywania podatków na wyroby inne niż wymienione w ust. 1, jednakże pod warunkiem, że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi. Zatem jedynym ograniczeniem wynikającym z tego przepisu prawa wspólnotowego na wprowadzenie podatku konsumpcyjnego na przedmiotowe wyroby jest to, aby ten podatek nie spowodował zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu między Państwami Członkowskimi.

Naczelny Sąd Administracyjny przywołał wyrok ETS w sprawie C 313/05, w którym stwierdzono, że dodatkowe formalności stanowią jedynie faktyczne utrudnienia na granicy Państw Członkowskich, nie zaś czynności, do których wykonania zobowiązane są podmioty już po dokonaniu przywozu do państwa docelowego. ETS wskazał w powyższym wyroku, że jeśli deklarację uproszczoną należy złożyć w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym pojazdu, a zatem w związku z przekroczeniem granicy, to taka formalność byłaby jednakże związana nie z tym przekroczeniem w rozumieniu art. 3 ust. 3 akapit pierwszy Dyrektywy Horyzontalnej lecz z obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego.

Regulacje krajowe w zakresie nałożenia podatku akcyzowego na oleje smarowe przeznaczone na inne cele niż napędowe i grzewcze i stosowany w ramach tego podatku system zwolnień nie muszą automatycznie oznaczać zwiększenia formalności w rozumieniu art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej, gdyż formalności te w istocie rzeczy nie wiążą się z przekroczeniem granicy, lecz z przesłankami zwolnienia określonego wyrobu z podatku akcyzowego w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia danego wyrobu.

W innym wyroku NSA o sygn. akt I GSK 40/10, NSA powołując się na wyrok ETS w sprawach połączonych C-145/06, C-146/06, który wyraził pogląd, że Dyrektywę Energetyczną należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie w stosowaniu przepisów krajowych, które przewidują pobranie podatku konsumpcyjnego od olejów smarowych, pod warunkiem, że Państwa Członkowskie będą przestrzegały nie tylko postanowień TWE, a w szczególności art. 25, art. 90, lecz także przepisów zawartych w art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej, stwierdził, że prawodawca krajowy mógł opodatkować czynności mające za przedmiot oleje smarowe. Natomiast zaliczenie tych wyrobów do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na poziomie krajowym należałoby uznać za naruszające prawo wspólnotowe jedyne wówczas, gdyby skarżąca wykazała, że wprowadzona regulacja zwiększa formalności związane z

przekroczeniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi, o czym mowa w art. 3 ust. 3 akapit pierwszy Dyrektywy Horyzontalnej.

W dotychczasowym orzecznictwie pojawiał się również pogląd, że biorąc pod uwagę art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej i odnosząc się do polskich przepisów ustawy o podatku akcyzowym dokonać oceny również przepisu art. 24 ust. 1 u.p.a. dotyczącym zwolnienia od akcyzy określonych wyrobów ze względu na ich wykorzystanie. Co do zasady bowiem można byłoby uznać, że polski ustawodawca zwalniając od podatku akcyzowego przedmiotowe wyroby nie jako paliwa silnikowe czy grzewcze, uwzględnił postanowienia Dyrektywy Energetycznej wyłączającej je z systemu ujednoczonego podatku akcyzowego. Zwłaszcza że wyłączenie to dotyczące wyrobów energetycznych ma zastosowanie ze względu na ich wykorzystanie.

Naczelny Sad Administracyjny wskazał, że w kolejnym wyroku w tej grupie w sprawie o sygn. akt I GSK 817/10 skład orzekający doszedł do wniosku, że wyłączenie określonego wyrobu, który nie jest przeznaczony na cele napędowe lub grzewcze spod działania Dyrektywy Energetycznej, nie jest równoznaczne z nakazem zwolnienia takiego wyrobu od podatku akcyzowego, jak również wyłączenia stosowania wobec tego wyrobu przepisów dotyczących kontroli i przemieszczania przewidzianych w Dyrektywie Horyzontalnej.

Innych argumentów za opodatkowaniem olejów smarowych podatkiem akcyzowym użyto natomiast w sprawie o sygn. akt I FSK 1315/07 stwierdzając, że nieustanowienie odrębnego rodzaju podatku konsumpcyjnego nie stanowiło naruszenia przepisu art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej, gdyż dokonano na gruncie ustawy o podatku akcyzowym podziału na wyroby akcyzowe zharmonizowane oraz na wyroby akcyzowe niezharmonizowane, które nie podlegają rygorom dotyczącym ich produkcji, przetworzenia, magazynowania, co zdaniem NSA w składzie orzekającym w tej sprawie było rozwiązaniem dopuszczalnym w świetle prawa wspólnotowego. Podatek akcyzowy w tym ujęciu jest zatem podatkiem konsumpcyjnym i realizuje opodatkowanie tym podatkiem wyrobów, które plasują się w art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej. Dlatego też przedmiotowe wyroby w świetle przepisów wspólnotowych nie mogą automatycznie nie podlegać w ogóle opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Tego rodzaju przekonanie dominowało również w innych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych, w tym w wyroku WSA w Warszawie o sygn. akt III WSA 1747/09 i wyroku WSA w Krakowie o sygn. akt III SA/Kr 865/09.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że podsumowując dotychczasowe orzecznictwo sądownoadministracyjne w zakresie objętym pytaniem prawnym istniały poważne rozbieżności w stosowaniu art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej w odniesieniu do objęcia podatkiem akcyzowym zharmonizowanym olejów smarowych przeznaczonych na inne cele niż paliwo napędowe i grzewcze a przepisem art. 2 u.p.a.

Istota spornego zagadnienia sprowadza się zatem do rozstrzygnięcia kwestii, czy w rozumieniu art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej pojęcie zwiększenia formalności związanych z przekroczeniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi obejmuje przepisy krajowe jakie należy stosować w przypadku wyrobów, o których mowa w art. 2 pkt 2 w związku z poz. 4 załącznika nr 2, art. 62 ust. 1 u.p.a.

Ponadto skład Naczelnego Sądu Administracyjnego formułujący pytanie prawne stwierdził, że nie dostrzegł potrzeby wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości o jednoznaczną wykładnię przepisu art. 3 ust. 3 Dyrektywy Horyzontalnej, tym bardziej że wskazane wcześniej orzeczenie Trybunału w połączonych sprawach C-145/06 i C-146/06 stanowi jednoznaczną wypowiedź Trybunału w przedmiocie wykładni prawa wspólnotowego, którą należało mieć na uwadze przy rozpoznawaniu niniejszej sprawy, co powoduje brak potrzeby do występowania z pytaniem prejudycjalnym.

Zaznaczyć należy, że wyżej przywołana uchwała siedmiu sędziów nie rozwiązała wszystkich problemów prawnych. Postanowieniem z dnia 5 marca 2013r. wydanym w sprawie I GSK 780/11 Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego: „Czy art. 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych

podatkiem akcyzowym ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 76 z 23 marca 1992 r., s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne - Rozdział 9, t.1, s. 179) - oraz aktualnie odpowiednio art. 1 ust. 3 lit. a) i akapit pierwszy dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14 stycznia 2009 r., s. 12, z późn. zm.) - należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się nałożeniu przez państwo członkowskie na oleje smarowe oznaczone kodem (...) - (...), wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, podatku akcyzowego, według reguł właściwych dla ujednoliconego podatku akcyzowego nakładanego na konsumpcję produktów energetycznych?". Naczelny Sąd Administracyjny uznał bowiem, że konieczne jest dokonanie oceny, co do zasadności opodatkowania podatkiem akcyzowym nabywanych wewnątrzspółnotowo olejów smarowych wykorzystywanych do celów innych niż napędowe lub opałowe. Mając na uwadze treść dyrektywy 92/12/EWG oraz dyrektywy 2008/118/WE (w szczególności odpowiednio art. 3 ust. 3 oraz art. 1 ust. 3 lit. a) i akapitu pierwszego), Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że ocena zasadności zarzutów skargi kasacyjnej w powyższym zakresie wiąże się z koniecznością dokonania wykładni przepisów tych dyrektyw. Stosownie do art. 267 lit. b Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Ponadto, zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE, w przypadku gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału. Ze względu na wątpliwości zaistniałe przy wykładni art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12/EWG oraz art. 1 ust. 3 lit. a i akapitu pierwszego dyrektywy 2008/118/WE, uwzględniając przytoczone postanowienia art. 267 TFUE, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że jest zobowiązany skierować pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W wyroku z dnia 12 lutego 2015r. Trybunał Sprawiedliwości UE (dalej „TSUE”) w sprawie C-349/13 (...) sp. z o.o. orzekł, że artykuł 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania oraz art. 1 ust. 3 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby produkty nienależące do zakresu stosowania tych dyrektyw, takie jak oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż napędowe i grzewcze, były objęte podatkiem regulowanym przez zasady identyczne jak te dotyczące systemu ujednoliconego podatku akcyzowego, ustanowionego przez rzeczony dyrektywy, jeżeli fakt objęcia rzeczonych produktów tym podatkiem nie powoduje formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.".

Trybunał stwierdził, że na podstawie art. 1 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2008/118 oleje smarowe nie są objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego ustanowionego przez tę Dyrektywę. Oleje smarowe stanowią produkty inne niż "wyroby akcyzowe" w rozumieniu art. 1 ust. 1 Dyrektywy 2008/118, co oznacza, że zgodnie z art. 1 ust. 3 Państwa Członkowskie mogą nakładać podatki na takie wyroby, pod warunkiem że podatki te nie spowodują formalności przy przekraczaniu granic w handlu między Państwami Członkowskimi (zob. podobnie, w odniesieniu do art. 3 ust. 1 i 3 Dyrektywy 92/12, wyrok F. I., EU:C:2007:411, pkt 44).

Art. 1 ust. 3 Dyrektywy 2008/118 jako taki nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie nakładały na produkty inne niż produkty objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego podatek regulowany przez zasady identyczne jak te dotyczące tego systemu. Uzależnia jednak możliwość nakładania przez państwa członkowskie podatków na wyroby inne niż objęte systemem ujednoliconego podatku akcyzowego od jedyne go warunku: aby nakładanie takich podatków nie powodowało formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

Trybunał w tym względzie podkreślił, że jeśli celem formalności nałożonej na importera produktu objętego podatkiem krajowym jest zapewnienie uregulowania zobowiązania z tytułu tego podatku, to formalność taka jest związana ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego, czyli z nabyciem

wewnątrzspółnotowym, a nie z przekraczaniem granic w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyroki: B., EU:C:2007:33, pkt 47, 48; a także K., EU:C:2010:312, pkt 27).

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

W przypadku natomiast systemu opodatkowania akcyzą, analizując obowiązki przewidziane w art. 78 ust. 1 pkt 1 u.p.a., czyli obowiązki zgłoszenia planowanego nabycia wewnątrzspółnotowego i złożenia zabezpieczenia akcyzowego przed przywozem danych produktów, TSUE stwierdził, że prawodawca Unii nie uznał, iż wymogi te stanowią formalności przy przekraczaniu granic.

W tezie 43 wyroku Trybunał skonstatował zatem, że obowiązki takie jak przewidziane w art. 78 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 u.p.a. nie mogą być uważane za stanowiące formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi, zakazane na podstawie art. 1 ust. 3 akapit drugi Dyrektywy 2008/118.

Natomiast w tezie 51 orzeczenia, analizując przestrzeganie art. 110 TFU, Trybunał stwierdził, że jeśli chodzi o procedurę zawieszenia poboru akcyzy, której wydaje się obligatoryjnie podlegać nabycie olejów smarowych w obrocie krajowym, nie ma miejsca odmienne traktowanie na niekorzyść przywożonych olejów smarowych w odniesieniu do terminu zapłaty należnego podatku akcyzowego. Okoliczność, że – tylko dla produktów przywożonych – możliwe jest także skorzystanie z procedury z zapłaconą akcyzą obejmującej krótszy termin zapłaty, nie wpływa na niedyskryminacyjny charakter przepisów takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

Z tych względów TSUE zajął stanowisko jak na wstępie.

Po wydaniu wyżej wskazanego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 czerwca 2015r. wydanym w sprawie I FSK 593/15 stwierdził, że w świetle przepisów ustawy o akcyzie z dnia 6 grudnia 2008 r. - nabywane wewnątrzspółnotowo oleje smarowe ((...) - (...)) odsprzedawane odbiorcom krajowym z przeznaczeniem innym niż dla celów napędowych i opałowych podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a przedsiębiorcy są zobowiązani do składania deklaracji AKC-U oraz uiszczania akcyzy od nabywanych wewnątrzspółnotowo olejów smarowych, gdyż stanowisko to jest zgodne z konkluzją wyroku TSUE z dnia z dnia 12 lutego 2015r.

Nadmienić wypada, że do czasu podjęcia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej rozstrzygnięcia Wojewódzkie Sądy Administracyjne zawieszały toczące się postępowania (np. w sprawach I GSK 780/11, III SA/GI 1025/13, III SA/Po 604/13).

W tym stanie rzeczy nie sposób przyjąć, by oskarżony w 2009 roku umyślnie, z zamiarem bezpośrednim kierunkowym uchylał się od opodatkowania, skoro problem prawny była na tyle poważny, że dopiero Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyrokiem z 12 lutego 2015r. przesądził racje.

Jak stwierdził Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia z dnia 23 maja 2002 r. wydanym w sprawie V KKN 426/00, wymagana przez kodeks karny skarbowy w art. 4 § 1 k.k.s. umyślność zachowania się sprawcy odnosząca się także do przestępstw z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego.

W konsekwencji na podstawie art. 414 § 1 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Sąd uniewinnił oskarżonego K. P. od popełnienia czynu z art. 54 § 1 kks w zw. z art. 6 § 2 kks przy zastosowaniu art. 37 § 1 pkt. 1 k.k.s. wobec stwierdzenia, że nie wyczerpuje on ustawowych znamion czynu zabronionego.

Na podstawie art. 632 pkt 2 k.p.k. kosztami procesu Sąd obciążył Skarb Państwa.