

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 15 listopada 2007 r.*

W sprawie C-330/05

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez le Hovrätten för Övre Norrland (Szwecja) postanowieniem z dnia 22 sierpnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 września 2005 r., w postępowaniu karnym przeciwko

Fredrikowi Granbergowi,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano (sprawozdawca), R. Schintgen, M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 listopada 2006 r.,

* Język postępowania: szwedzki.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu F. Granberga przez L. Lindströma, advokat,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Norman oraz M. Krusego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa, N. Dafniou, Z. Chatzipavlou oraz S. Trekli, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu polskiego przez J. Pietrasa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej przez E. Karlsson oraz M.M. Josephides, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez W. Möllsa oraz L. Ström van Lier, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 lutego 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 4 i art. 9 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 390, str. 124, zwanej dalej „dyrektywą”), a także ważności ostatniego z wymienionych przepisów.
- ² Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania karnego przeciwko F. Granbergowi w związku z nielegalnym sprowadzeniem do Szwecji mazutu, czyli oleju mineralnego w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy.

I — Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

- ³ Motywy od piątego do siódmego, dwunasty i trzynasty dyrektywy stanowią, co następuje:

„każda dostawa, przechowywanie z perspektywą dostawy lub dostawa do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającego obowiązującemu prawu państwowemu, która ma miejsce na terenie państwa członkowskiego innego niż to, w którym produkt został dopuszczony do konsumpcji, powoduje ściąganie podatku akcyzowego w tym innym państwie członkowskim;

w przypadku wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, nabytych i transportowanych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku, podatek musi zostać pobrany w państwie, w którym wyroby zostały nabyte;

celem ustalenia, że wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie są przechowywane dla celów prywatnych, lecz handlowych, państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę liczne kryteria;

[...]

aby zapewnić pobieranie podatków według stawek ustalonych przez państwa członkowskie, należy przyjąć przepis w celu ustalenia procedury przepływu takich towarów korzystających z zawieszenia podatku;

z tego względu należy najpierw przyjąć przepis umożliwiający łatwą identyfikację przesyłki; należy przyjąć przepis, który pozwoli na natychmiastowe określenie statusu podatkowego przesyłki; niezbędne jest dostarczenie dokumentu towarzyszącego, administracyjnego lub handlowego, który spełniałby te wymagania; zastosowany dokument handlowy musi zawierać wszystkie podstawowe informacje zawarte w dokumencie administracyjnym”.

⁴ Na podstawie art. 3 ust. 1 dyrektywa jest stosowana na poziomie wspólnotowym do olejów mineralnych, alkoholu i napojów alkoholowych, a także do wyrobów tytoniowych.

5 Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy stanowi, że:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji [...].

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

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

6 Artykuł 7 dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku dopuszczenia do konsumpcji w jednym z państw członkowskich wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim, podatek akcyzowy jest nakładany w państwie członkowskim, w którym te wyroby są przechowywane.

[...]

4. Wyroby określone w ust. 1 przepływają między terytoriami różnych państw członkowskich na podstawie dokumentu towarzyszącego wymieniającego główne dane z dokumentu określonego w art. 18 ust. 1. Formę i treść tego dokumentu ustala się zgodnie z procedurą określoną w art. 24 niniejszej dyrektywy.

[...]”.

⁷ Zgodnie z art. 8 dyrektywy:

„Odnosnie [do] wyrobów nabytych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku i przez nie transportowanych, zasada rządząca rynkiem wewnętrznym ustanawia, że podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym zostały one nabyte”.

⁸ Artykuł 9 ust. 3 dyrektywy stanowi, że:

„Państwa członkowskie mogą także ustalić, że podatek akcyzowy będzie nakładany w państwie członkowskim konsumpcji na zakup olei mineralnych już dopuszczonych do konsumpcji w innym państwie członkowskim, jeżeli takie produkty są transportowane przy użyciu nietypowych środków transportu przez osoby prywatne lub w ich imieniu. Nietypowy transport oznacza transport paliw innymi środkami niż w zbiornikach paliwowych pojazdów lub w stosownych pojemnikach zapasowych oraz

transport płynnych wyrobów grzewczych inaczej niż za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo”.

9 Artykuł 18 dyrektywy stanowi, że:

„1. Bez względu na ewentualne zastosowania procedur komputerowych wszystkim wyroby akcyzowe przemieszczane zgodnie z porozumieniem o zawieszeniu opłat celnych między państwami członkowskim, włączając w to wyroby transportowane drogą morską lub powietrzną bezpośrednio z jednego portu morskiego lub lotniczego do innego, towarzyszy dokument wystawiony przez ich nadawcę. Dokument ten może być albo dokumentem administracyjnym, albo handlowym. Forma i treść tego dokumentu, jak również procedura, której należy przestrzegać w przypadkach, kiedy zastosowanie dokumentu jest przedmiotowo niewłaściwe, są ustalone zgodnie z procedurą określoną w art. 24.

2. W celu identyfikacji towarów i przeprowadzenia kontroli przesyłki są ponumerowane, a wyroby opisane w dokumencie określonym w ust. 1. W razie potrzeby każdy pojemnik jest zaplombowany przez wysyłającego, w przypadku gdy wysyłające państwa członkowskie uznają środek transportu za odpowiedni do oplombowania, lub każda przesyłka [zostaje] zaplombowana [przez wysyłającego].

3. W przypadkach gdy odbiorca nie jest uprawnionym właścicielem składu lub zarejestrowanym podmiotem gospodarczym, i nie naruszając art. 17, dokument określony w ust. 1 musi występować razem z dokumentem poświadczającym, że podatek akcyzowy został uiszczony w państwie członkowskim przeznaczenia lub że zastosowano inną procedurę ściągania podatku zgodnie z warunkami określonymi przez właściwe władze państwa członkowskiego przeznaczenia.

Dokument ten musi zawierać:

- adres odnośnego urzędu podatkowego w państwie członkowskim przeznaczenia,
- datę i pokwitowanie wpłaty lub przyjęcia opłaty gwarancyjnej przez ten urząd.

[...]”.

Prawo krajowe

- ¹⁰ Artykuł 4 w rozdziale 1 lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (ustawy dotyczącej sprawowanej w ramach poboru podatku akcyzowego kontroli między innymi transportu produktów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i olejów mineralnych, zwanej dalej „LPK”) stanowi, że

„Przez podatnika rozumie się pomiot podlegający podatkowi akcyzowemu na podstawie

[...]

- 3) rozdziału 4 art. 1 akapit pierwszy pkt 1–5 lub 7 lub art. 2 lag (1994:1776) om skatt på energi [ustawy w sprawie opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zwanej dalej „LSE”],”

¹¹ Artykuł 1 w rozdziale 4 LSE przewiduje, że:

„Podlega opodatkowaniu podatkiem od energii [...]:

[...]

- 5) każdy [...], kto przywozi lub otrzymuje paliwo w Szwecji pochodzące z innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej;

[...]”.

¹² Artykuł 1a w rozdziale 4 LSE stanowi:

„Zgodnie z art. 1 pkt 5 [...] podatek nie należy się:

[...]

3. w zakresie paliw przywiezionych do Szwecji w celu użytku własnego w zbiorniku paliwowym pojazdu, statku lub samolotu bądź w pojemnikach zapasowych o maksymalnej pojemności 10 litrów.]”.

13 Zgodnie z art. 6 w rozdziale 1 LPK:

„Produkt podlegający podatkowi akcyzowemu nie może być transportowany, chyba że spełnione zostały wymagania wynikające z ustaw wskazanych w art. 2 lub przepisów art. 5a związane z dokumentem towarzyszącym, zabezpieczeniem [w celu zagwarantowania płatności podatku], dowodem zabezpieczenia i deklaracją”.

14 Zgodnie z art. 1 rozdziału 5 LPK każdy, kto przywozi rozmyślnie towary podlegające podatkowi akcyzowemu w Szwecji z państwa należącego do obszaru objętego uregulowaniami wspólnotowymi dotyczącymi podatku akcyzowego, naruszając rozdział 1 art. 6 tej ustawy, i każdy, kto w ten sposób naraża na poważne utrudnienie wykonywanie kontroli podatkowych dotyczących przewozu rzeczy, podlega za bezprawny transport towarów podlegających podatkowi akcyzowemu karze pozbawienia wolności na okres do lat dwóch. Sprawca naruszenia podlega karze grzywny, jeżeli naruszenie uznane zostanie za lekkie.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 W dniu 7 grudnia 2003 r. F. Granberg, prowadzący furgonetkę z Finlandii, został zatrzymany na szwedzkim granicznym przejściu celnym w Övertorneå. Organy celne stwierdziły obecność w pojeździe 3000 l mazutu sprzedawanego w Finlandii jako produkt służący do ogrzewania. Mazut ten był transportowany w przykrytej części bagażowej furgonetki i znajdował się w trzech kontenerach powszechnie znanych

jako „duże kontenery na produkty płynne luzem” (zwanych dalej „kontenerami IBC”). Rzeczone kontenery IBC były kontenerami używanymi przez podmioty gospodarcze do transportu olejów mineralnych. Mazut miał być wykorzystywany do ogrzewania domu F. Granberga, a w związku z tym był przeznaczony do użytku własnego. Na podstawie art. 1 rozdziału 4 LSE, w związku z art. 4 rozdziału 1 LPK znaleziony towar został uznany za podlegający zapłacie podatku akcyzowego.

¹⁶ Władze szwedzkie wszczęły przeciwko F. Granbergowi postępowanie karne w związku poważnym utrudnianiem przez niego wykonywania kontroli podatkowych, jako że nie złożył deklaracji właściwym organom podatkowym przed dokonaniem transportu mazutu, nie ustanowił zabezpieczenia celem zagwarantowania zapłaty należnego podatku i nie przedstawił dowodu ustanowienia takiego zabezpieczenia ani też uproszczonego dokumentu towarzyszącego. Wyrokiem z dnia 4 maja 2004 r. Haparanda tingsrätt (sąd pierwszej instancji w Haparandzie) nałożył na niego karę grzywny z tytułu bezprawnego transportowania towarów podlegających podatkowi akcyzowemu.

¹⁷ F. Granberg wniósł odwołanie od tego wyroku do Hovrätten för Övre Norrland (sądu apelacyjnego dla Övre Norrland). Zgodził się on z zarzucanymi mu okolicznościami faktycznymi, niemniej jednak zaprzeczył temu, aby stanowiły one naruszenie. Poniósł on bowiem, że poprzez opodatkowanie podatkiem akcyzowym każdego rodzaju przywozu mazutu, bez ustanawiania innych wyjątków niż przywóz dokonany za pomocą „nietypowego” środka transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy, ustawodawca szwedzki nie dokonał transpozycji lub w najlepszym wypadku nie dokonał prawidłowej transpozycji przepisów tej dyrektywy.

¹⁸ W tych okolicznościach Hovrätten för Övre Norrland postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 9 ust. 3 dyrektywy [...] zezwala państwom członkowskim na wyłączenie mazutu za pomocą przepisu o charakterze generalnym z zakresu stosowania

art. 8 dyrektywy, z takim skutkiem, że państwo członkowskie może postanowić, iż jednostka, która sama i dla własnego użytku nabyła mazut w innym państwie członkowskim, gdzie produkt ten został dopuszczony do obrotu, i która sama przetransportowała go do państwa członkowskiego przeznaczenia, jest zobowiązana do zapłacenia podatku akcyzowego w tym ostatnim państwie członkowskim niezależnie od sposobu przetransportowania mazutu?

- 2) W przypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze — czy art. 9 ust. 3 dyrektywy [...] jest zgodny z podstawowymi zasadami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu towarów, jak również z zasadą proporcjonalności, wobec tego że celem art. 9 ust. 3 dyrektywy wydaje się być zniechęcanie jednostek do transportowania olejów mineralnych poprzez ustanowienie wyjątku od zasady ogólnej, zgodnie z którą, w przypadku towarów nabytych przez jednostki dla własnego użytku i przez nie transportowanych, podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, gdzie towary te zostały nabyte? Czy taki cel jest zgodny z podstawą prawną dyrektywy wskazaną przez Radę [Unii Europejskiej], czy też art. 9 ust. 3 dyrektywy jest niezgodny z prawem?
- 3) W przypadku przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze — czy dokonany przez jednostkę transport 3000 litrów mazutu w trzech kontenerach powszechnie zwanych [„kontenerami IBC”] — które mogą być dopuszczone do transportu substancji niebezpiecznych, zwłaszcza płynnych, w ramach wykonywania działalności gospodarczej — umieszczonych na ciężarówce stanowi nietypowy środek transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy [...]?
- 4) Czy jest zgodne z art. 7 ust. 4 dyrektywy [...] wydanie przez państwo członkowskie przepisu, na podstawie którego jednostka, która sama nabyła dla własnego użytku mazut w innym państwie członkowskim, gdzie produkt ten został dopuszczony do obrotu, i która sama przetransportowała go do docelowego państwa członkowskiego nietypowym środkiem transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy, jest zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego, jak również do posiadania w trakcie dokonywania transportu

uproszczonego dokumentu towarzyszącego oraz dowodu ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- ¹⁹ Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje się dowiedzieć, czy art. 9 ust. 3 dyrektywy zezwala na poddanie w sposób ogólny obowiązkowi zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim, w którym następuje konsumpcja, mazutu nabytego w innym państwie członkowskim przez jednostkę dla własnego użytku i przez nią przetransportowanego do państwa członkowskiego konsumpcji, niezależnie o sposobu, w jaki dokonany został ten transport.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- ²⁰ Rząd polski, Rada i Komisja Wspólnot Europejskich sugerują udzielenie przeczącej odpowiedzi na to pytanie.
- ²¹ Twierdzą oni, że art. 9 ust. 3 dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość wyłączenia z zakresu zastosowania art. 8 dyrektywy mazutu wprowadzonego na ich terytorium przez jednostkę dla własnego użytku jedynie pod warunkiem, że jednostka ta posłuży się w tym celu „nietypowym środkiem transportu” w rozumieniu tegoż art. 9 ust. 3.

- 22 Zdaniem polskiego rządu i Rady ostatni z wymienionych przepisów, stanowiący odstępstwo od ogólnej zasady ustanowionej w art. 8 dyrektywy, należy interpretować w sposób zawężający. W tym zakresie Rada twierdzi, że gdyby intencją prawodawcy wspólnotowego było zezwolenie państwom członkowskim na wyłączenie z zakresu zastosowania rzeczonoego art. 8 dyrektywy każdego sposobu transportu mazutu dokonywanego przez jednostki, przewidywałby to w sposób wyraźny.
- 23 Z kolei rządy szwedzki, grecki i włoski twierdzą, że państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu zastosowania art. 8 dyrektywy płynne wyroby grzewcze transportowane przez jednostki, a tym samym nałożyć akcyzę na te produkty w państwie członkowskim konsumpcji, niezależnie od wybranego sposobu transportu.
- 24 Rząd szwedzki zwraca uwagę przede wszystkim na to, że z samej treści art. 9 ust. 3 dyrektywy wynika, że jeśli chodzi o mazut, to nie ma żadnej możliwości, aby jednostka przetransportowała tego rodzaju produkt za pomocą „typowego” środka transportu, a tym samym nie ma możliwości, aby był on zwolniony z podatku akcyzowego w państwie członkowskim konsumpcji. W rzeczywistości bowiem przepis ten ma celu umożliwienie państwom członkowskim zakazania w sposób ogólny transportu mazutu przez jednostki.
- 25 Rządy grecki i włoski twierdzą natomiast, że z uwagi na ich szczególny charakter, płynne wyroby grzewcze zostały wyłączone przez prawodawcę wspólnotowego z zakresu zastosowania art. 8 dyrektywy. W rzeczywistości bowiem, w odróżnieniu od innych produktów polegających akcyzie, takich jak wyroby tytoniowe lub napoje alkoholowe, płynne oleje napędowe zazwyczaj nie są transportowane przez jednostki dla ich własnego użytku. W związku z powyższym można przypuszczać, iż tego rodzaju produkt jest transportowany jedynie w celach handlowych.

Odpowiedź Trybunału

- ²⁶ Jak już wcześniej orzekł Trybunał, dyrektywa zmierza do ustanowienia pewnych zasad dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli towarów podlegających akcyzie, w szczególności w celu zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich (wyroki z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 EMU Tabac i in., Rec. str. I-1605, pkt 22; z dnia 5 kwietnia 2001 r. w sprawie C-325/99 van de Water, Rec. str. I-2729, pkt 39; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-395/00 Cipriani, Rec. str. I-11877, pkt 41; oraz z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie C-5/05 Joustra, Zb.Orz. str. I-11075, pkt 27).
- ²⁷ W tym zakresie art. 8 dyrektywy ustanowił ogólną zasadę, zgodnie z którą podatek akcyzowy od towarów nabytych przez jednostki do użytku własnego i przetransportowanych przez te osoby pobiera się w państwie członkowskim nabycia towaru (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Joustra, pkt 31 i 33).
- ²⁸ Jednakże jeżeli chodzi o nabycie olejów mineralnych, które zostały już dopuszczone do konsumpcji w jednym z państw członkowskich, art. 9 ust. 3 dyrektywy pozwala na odstępstwo od ogólnej zasady ustanowionej w art. 8 tej dyrektywy i na ustalenie, że akcyza będzie również pobierana w państwie członkowskim, do którego oleje te zostały przetransportowane w celu ich konsumpcji.
- ²⁹ Niemniej jednak państwa członkowskie mogą skorzystać z tego uprawnienia tylko po spełnieniu określonych przesłanek. Otóż oleje mineralne, na które została nałożona akcyza na podstawie art. 9 ust. 3, powinny być transportowane przez jednostki lub na ich rachunek przy użyciu „nietypowych środków transportu”, które zostały określone w tym przepisie jako „transport paliw innymi środkami niż w zbiornikach paliwowych pojazdów lub w stosownych pojemnikach zapasowych oraz transport płynnych wyrobów grzewczych inaczej niż za pomocą cystern używanych przez pomioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo”.

- 30 Należy również podnieść, że jako odstępstwo od zasady ogólnej, sporny przepis powinien być interpretowany w sposób zawężający (zob. podobnie w szczególności wyroki z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-445, pkt 19; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-5/01 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-11991, pkt 56, oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-43/04 Stadt Sundern, Zb.Orz. str. I-4491, pkt 27).
- 31 Z powyższego wynika, iż przeciwnie do tego, co twierdzi rząd szwedzki, art. 9 ust. 3 dyrektywy nie może być interpretowany jako zezwalający na opodatkowanie akcyzą również w państwie członkowskim konsumpcji każdego przywozu mazutu przez jednostkę dla własnego użytku, niezależnie od użytego środka transportu. W rzeczywistości bowiem państwo członkowskie nie może skorzystać z przewidzianego w tym przepisie uprawnienia, wówczas gdy transport towarów jest dokonywany za pomocą tego szczególnego środka transportu, który nie należy do zakresu pojęcia „nietypowe środki transportu”, w sposób w jaki zostało ono zdefiniowane w tym przepisie, o czym mowa w pkt 29 niniejszego wyroku.
- 32 W związku z powyższym na pierwsze zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 3 dyrektywy nie zezwala na opodatkowanie w sposób ogólny podatkiem akcyzowym w państwie członkowskim konsumpcji mazutu nabytego w innym państwie członkowskim przez jednostkę na własny użytek i przetransportowanego przez nią do rzeczonoego państwa członkowskiego konsumpcji niezależnie od sposobu, w jaki jednostka dokonała tego transportu.

W przedmiocie pytania drugiego

- 33 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze odpowiedź na pytanie drugie stała się zbędna.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 34 Poprzez pytanie trzecie sąd krajowy usiłuje ustalić, czy dokonany przez jednostkę transport 3000 l mazutu w trzech kontenerach IBC umieszczonych na ciężarówce stanowi „nietypowy środek transportu” w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- 35 Komisja ponosi, że różne wersje językowe art. 9 ust. 3 dyrektywy nie są całkowicie zbieżne w tej kwestii. W związku z tym Komisja twierdzi, że przepis ten powinien być interpretowany w świetle swojej treści, kontekstu jego przyjęcia oraz w świetle zasady ścisłej interpretacji wyjątków. Tym samym jedynie transport mazutu dokonany przez podmioty zawodowo trudniące się transportem, na rachunek jednostki i przy użyciu cystern wykluczony byłby z zakresu pojęcia nietypowego środka transportu. Z kolei transport takiego produktu dokonany przez jednostkę przy użyciu kontenerów IBC w sposób oczywisty należałby do zakresu tego pojęcia.
- 36 Rząd włoski i rząd polski, dochodząc do tego samego wniosku, zwracają uwagę na jasność i precyzję rzeczowego art. 9 ust. 3, którego interpretacja nie pozostawia żadnej wątpliwości.

Odpowiedź Trybunału

- 37 Tak jak to zostało przypomniane w art. 29 niniejszego wyroku, zgodnie z definicją zawartą w art. 9 ust. 3 dyrektywy przez nietypowy środek transportu należy rozumieć „transport paliw innymi środkami niż w zbiornikach paliwowych pojazdów lub

w stosownych pojemnikach zapasowych oraz transport płynnych wyrobów grzewczych inaczej niż za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo”.

38 Z samej treści tego przepisu wynika, że każdy sposób transportu płynnych wyrobów grzewczych, który nie został dokonany za pomocą cystern, należy uznać za nietypowy środek transportu.

39 Taką wykładnię potwierdzają ponadto różne wersje językowe tego przepisu. Tak jest między innymi w przypadku wyrażenia „tankers” w wersji angielskiej, „autocisterne” w wersji włoskiej i „cysterna” użytego w wersji polskiej.

40 W związku z tym należy stwierdzić, że transport mazutu dokonany przez jednostkę przy użyciu nie cysterny, lecz, tak jak w przypadku sprawy przed sądem krajowym, zwykłej ciężarówki, stanowi „nietypowy środek transportu” w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy. Wniosku tego nie podważa okoliczność, iż mazut znajdował się w trzech kontenerach IBC.

41 W związku z tym na trzecie z przedstawionych pytań należy odpowiedzieć, iż dokonany przez jednostkę transport 3000 l mazutu w trzech kontenerach IBC umieszczonych na ciężarówce stanowi „nietypowy środek transportu” w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy.

W przedmiocie pytania czwartego

- ⁴² Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 7 ust. 4 dyrektywy zezwala państwom członkowskim na wymaganie od jednostki transportującej na własny użytek mazut za pomocą nietypowego środka transportu ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego, jak również posiadania w trakcie dokonywania tego transportu dowodu ustanowienia takiego zabezpieczenia oraz dokumentu towarzyszącego.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- ⁴³ Komisja twierdzi, że art. 7 ust. 1 dyrektywy, który definiuje towary, o których mowa w ust. 4 tego przepisu, obejmuje jedynie towary „przechowywane do celów handlowych”. W związku z tym uważa ona, że przepis ten nie dotyczy towarów nabytych do użytku własnego, a w konsekwencji, że nie znajduje on zastosowania do sprawy przed sądem krajowym. W tym zakresie podkreśla, że z trzeciego, piątego, szóstego i jedenastego motywu dyrektywy wynika, że wprowadza ona rozróżnienie na wyroby przechowywane dla celów handlowych, które w przypadku transportu powinny być zaopatrzone w dokumenty, oraz na towary przechowywane do celów prywatnych, odnośnie do których nie wymaga się żadnych dokumentów w celu i ich transportowania do innego państwa członkowskiego.
- ⁴⁴ Komisja dodaje, że żaden przepis dyrektywy nie przewiduje, że produkty przewidziane w art. 9 ust. 3 przy ich przepływie powinny być zaopatrzone w jakikolwiek dokument lub stanowić przedmiot zabezpieczenia.

45 Z kolei rządy szwedzki i polski twierdzą, że z art. 9 dyrektywy wynika, by wszelki transport środkiem nietypowym dokonywany jest w celach handlowych. Pierwszy z wymienionych rządów dodaje, że przepis ten opiera się na zasadzie, zgodnie z którą jednostki nie powinny być w stanie same dokonywać transportu olejów mineralnych. W związku z tym każdy rodzaj transportu tych produktów, nawet dokonany przez jednostkę dla własnych celów, powinien być uznawany za transport o charakterze handlowym i w związku z tym powinien zostać poddany obowiązkowi przewidzianym w art. 7 ust. 4 tej dyrektywy.

Odpowiedź Trybunału

46 Tytułem wstępu należy ponieść, iż art. 7 ust. 4 dyrektywy dotyczący zaopatrzenia przepływu produktów podlegających podatkowi akcyzowemu w dokument towarzyszący, odsyła do art. 18 ust. 1 tej dyrektywy, który przewiduje, że wszystkie produkty polegające akcyzie przepływające w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego pomiędzy państwami członkowskimi powinny być zaopatrzone w dokument administracyjny lub handlowy ustanowiony przez nadawcę.

47 Artykuł 18 ust. 3 przewiduje możliwość dołączenia do tego dokumentu innego dokumentu poświadczającego zapłatę podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia lub poświadczającego, że zastosowano inną procedurę zapewniającą pobór tego podatku zgodnie z warunkami określonymi przez właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia. Zgodnie z tym przepisem dokument ten powinien wymieniać w szczególności datę i pokwitowanie wpłaty lub przyjęcia opłaty gwarancyjnej przez organy podatkowe państwa członkowskiego przeznaczenia.

48 W tym miejscu należy stwierdzić, iż art. 7 ust. 1 dyrektywy, który wymienia produkty, które przy przepływie powinny być zaopatrzone w dokument towarzyszący, o którym mowa w ust. 4 tego artykułu, przewiduje wyłącznie produkty „przechowywane do celów handlowych”.

- 49 Zgonie z tym, co orzekł już Trybunał, w ten sposób dyrektywa wprowadza rozróżnienie pomiędzy wyrobami przechowywanymi dla celów prywatnych, których transport nie wymaga żadnego dokumentu, z jednej strony a wyrobami przechowywanymi dla celów handlowych, które w przypadku transportu powinny być zaopatrzone w dokument z drugiej strony (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie EMU Tabac i in., pkt 23, oraz w sprawie Joustra, pkt 28).
- 50 W rzeczywistości bowiem ponieważ art. 8 dyrektywy przewiduje, że w przypadku produktów przechowywanych dla celów prywatnych podatek akcyzowy pobierany jest w państwie członkowskim, w którym zostały one nabyte, przepis ten nie wymaga żadnego dokumentu w celu ich przetransportowania do innego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie EMU Tabac i in. pkt 24).
- 51 Należy ponieść, iż mazut nabyty przez jednostkę dla własnego użytku i transportowany przez nią samą przy użyciu nietypowego środka transportu jest produktem przechowywanym dla celów prywatnych. W związku z tym, z uwagi na powyższe rozważania, art. 7 ust. 4 dyrektywy nie wymaga, aby w takich okolicznościach produkt ten przy przepływie zaopatrzony był w dokument towarzyszący.
- 52 Z konkluzji tej nie można jednak wnioskować, iż państwo członkowskie nie może wymagać, aby przepływ mazutu przechowywanego dla celów prywatnych odbywał się na podstawie takiego dokumentu.
- 53 Taki obowiązek może być konieczny w przypadku transportu olejów mineralnych przy użyciu nietypowych środków transportu, wówczas gdy państwo członkowskie konsumpcji, korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 9 ust. 3 dyrektywy, wymaga zapłaty podatku akcyzowego w celu umożliwienia kontrolowania statusu podatkowego tych produktów.

- 54 W rzeczywistości bowiem, tak jak to wynika z motywu trzynastego i art. 18 dyrektywy, celem dokumentu towarzyszącego jest w szczególności identyfikacja transportowanych towarów, a także wskazanie sytuacji, w jakiej się znajdują pod względem należnego od nich podatku.
- 55 W związku z tym nie można wykluczyć, że państwo członkowskie przeznaczenia może w tym celu wymagać, aby w przypadku transportu mazutu przez jednostkę przy użyciu nietypowego środka transportu jednostka ta posiadała dokument towarzyszący, a także dokument poświadczający ustanowienie zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego.
- 56 Z uwagi na powyższe rozważania na czwarte zadane pytanie należy opowiedzieć, iż art. 7 ust. 4 dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby przepisy państwa członkowskiego przeznaczenia, w którym pobierany jest podatek akcyzowy, na co zezwala art. 9 ust. 3 tej dyrektywy, wymagały od każdej jednostki, która nabyła osobiście i do własnego użytku mazut w innym państwie członkowskim, gdzie towar ten został dopuszczony do konsumpcji, i która sama transportuje ten towar do docelowego państwa członkowskiego przy użyciu „nietypowego środka transportu” w rozumieniu rzeczzonego art. 9 ust. 3, by ustanowiła ona zabezpieczenie zapłaty podatku akcyzowego i posiadała dokument towarzyszący oraz dokument poświadczający ustanowienie takiego zabezpieczenia.

W przedmiocie kosztów

- 57 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 9 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 zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., nie zezwala na opodatkowanie w sposób ogólny podatkiem akcyzowym w państwie członkowskim konsumpcji mazutu nabytego w innym państwie członkowskim przez jednostkę na własny użytek i przetransportowanego przez nią do rzeczonoego państwa członkowskiego konsumpcji niezależnie od sposobu, w jaki jednostka dokonała tego transportu.
- 2) Dokonany przez jednostkę transport 3000 l mazutu w trzech kontenerach, zwanych powszechnie „dużymi kontenerami na produkty płynne luzem”, umieszczonych na ciężarówce stanowi „nietypowy środek transportu” w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy 92/12, zmienionej dyrektywą 92/108.
- 3) Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 92/12, zmienionej przez dyrektywę 92/108, nie sprzeciwia się temu, aby przepisy państwa członkowskiego przeznaczenia, w którym pobierany jest podatek akcyzowy, na co zezwala art. 9 ust. 3 tej dyrektywy, wymagały od każdej jednostki, która nabyła osobiście i do własnego użytku mazut w innym państwie członkowskim, gdzie towar ten został dopuszczony do konsumpcji, i która sama transportuje ten towar do docelowego państwa członkowskiego przy użyciu „nietypowego środka transportu” w rozumieniu rzeczonoego art. 9 ust. 3, by ustanowiła ona zabezpieczenie zapłaty podatku akcyzowego i posiadała dokument towarzyszący oraz dokument poświadczający ustanowienie takiego zabezpieczenia.

Podpisy