



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 3 lipca 2014 r. *

Podatki — Dyrektywa 92/12/EWG — Artykuły 7-9 — Ogólne zasady dotyczące wyrobów objętych podatkiem akcyzowym — Wyroby dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim i przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim — Wymagalność podatku akcyzowego względem posiadacza tych wyrobów, który nabył je w państwie członkowskim przeznaczenia — Nabycie po zakończeniu czynności przywozu

W sprawie C-165/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 12 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 kwietnia 2013 r., w postępowaniu:

Stanislav Gross

przeciwko

Hauptzollamt Braunschweig,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (sprawozdawca), J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa i C. Barslev, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 i 9 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, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 390, s. 124) (zwanej dalej „dyrektywą 92/12”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy S. Grossem a Hauptzollamt Braunschweig (głównym urzędem celnym w Brunshwiku) w przedmiocie decyzji owego organu nakładającej na skarżącego w postępowaniu głównym obowiązek zapłaty podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych.

Ramy prawne

Dyrektywa 92/12

- 3 Motywy piąty i szósty dyrektywy 92/12 mają następujące brzmienie:

„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”.

- 4 Artykuł 6 tej dyrektywy stanowi:

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

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

- a) wszelkie odstępstwa, 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 [nielegalny], w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.

2. Warunki ściągłości i stawka proponowanego podatku akcyzowego to te [Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego] obowiązujące w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, lub w którym zanotowano ubytki. Podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany zgodnie z procedurą określoną przez każde państwo członkowskie, przy czym jest zrozumiałe, że państwa członkowskie zastosują [przy czym państwa członkowskie zastosują] te same procedury odnośnie do nakładania i pobierania podatku w stosunku do wyrobów [zarówno] krajowych, jak i tych pochodzących z innych państw członkowskich”.

5 Artykuł 7 ust. 1–3 wskazanej 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.

2. W tym celu, bez uszczerbku dla art. 6, w przypadku gdy wyroby dopuszczone już do konsumpcji określonej w art. 6 w jednym państwie członkowskim są dostarczane, przeznaczone do dostawy w innym państwie członkowskim lub używane w innym państwie członkowskim do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegające[go] prawu publicznemu, podatek akcyzowy staje się ściągalny w tym drugim państwie członkowskim.

3. W zależności od przypadku podatek jest należny od osoby dokonującej dostawy lub przechowującej wyroby przeznaczone do dostawy lub od osoby otrzymującej wyroby do użytku w państwie członkowskim innym niż to, w którym wyroby były już dopuszczone do konsumpcji, lub od stosownego podmiotu gospodarczego lub organu podlegającego prawu publicznemu”.

6 Artykuł 8 dyrektywy 92/12 stanowi, co następuje:

„Odnosnie [do] wyrobów nabywanych przez jednostki na ich własny użytek i przez nie transportowanych zasada rządząca rynkiem wewnętrznym wymaga, by podatek akcyzowy był pobierany w państwie członkowskim, w którym wyroby zostały nabyte”.

7 Artykuł 9 ust. 1 i 2 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 6, 7 i 8 podatek akcyzowy staje się wymagalny, w przypadku gdy wyroby dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim.

W takim przypadku podatek jest należny w państwie członkowskim, na którego terytorium wyroby znajdują się, i staje się wymagalny od posiadacza wyrobów.

2. W celu ustalenia, że wyroby określone w art. 8 są przeznaczone do celów handlowych, państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę między innymi:

- status handlowy składającego wyroby i przyczyny ich składowania,
- miejsce, gdzie wyroby są umieszczone, lub, w razie potrzeby, sposób transportu,
- każdy dokument odnoszący się do wyrobów,
- rodzaj wyrobów,
- ilość wyrobów.

[...]”.

Uregulowania niemieckie

- 8 Paragraf 12 ust. 1 Tabaksteuergesetz (ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych) z dnia 31 sierpnia 1994 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do postępowania głównego (zwanej dalej „TabStG”), stanowi, co następuje:

„Podatek od wyrobów tytoniowych podlega zapłacie w formie znaków skarbowych. Stosowanie znaków skarbowych obejmuje ich skasowanie oraz umieszczenie na jednostkowych opakowaniach wyrobów. Znaków skarbowych należy użyć, gdy podatek staje się wymagalny”.

- 9 Paragraf 19 TabStG stanowi:

„Jeśli wyroby tytoniowe zostały w sposób nieprawidłowy niezgodnie z § 12 ust. 1 przywiezione albo przysłane na obszar podatkowy w celach handlowych z innego państwa członkowskiego, w którym zostały dopuszczone do konsumpcji, podatek staje się wymagalny z chwilą przywiezienia lub przysłania. Dłużnikiem podatkowym jest zarówno ten, kto przywozi lub przysyła wyroby tytoniowe, jak i odbiorca – od chwili, w której wszedł w posiadanie wyrobów tytoniowych [...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 10 Stanislav Gross został skazany prawomocnym wyrokiem na karę pozbawienia wolności za cztery oszustwa podatkowe w ramach działalności zawodowej. Sąd karny stwierdził, że skarżący wielokrotnie nabywał papierosy, które nie zostały oclone i nie zostały opodatkowane podatkiem akcyzowym, od organizacji zajmującej się przemytem papierosów, w celu ich dalszej odsprzedaży.
- 11 Decyzją z dnia 28 lipca 2010 r. Hauptzollamt Braunschweig nałożył na skarżącego w postępowaniu głównym solidarnie z trzema innymi dłużnikami podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych w wysokości 15 136 EUR, powiększonej o odsetki.
- 12 Skarżący w postępowaniu głównym wniósł odwołanie do Finanzgericht. Sąd ów orzekł, że wymagalność podatku akcyzowego wynikała z zastosowania § 19 zdanie pierwsze TabStG. Sąd ów stwierdził, że w zawisłej przed nim sprawie papierosy bez niemieckich znaków skarbowych zostały wprowadzone na niemiecki obszar podatkowy z innego państwa członkowskiego w celach handlowych bez zastosowania procedury zawieszenia podatku. Finanzgericht oparł się na ustaleniach faktycznych zawartych w wyroku zapadłym w sprawie karnej. Po wprowadzeniu papierosów na niemiecki obszar podatkowy skarżący w postępowaniu głównym wszedł w ich posiadanie jako odbiorca i w ten sposób, zgodnie z § 19 zdanie drugie TabStG, stał się dłużnikiem podatkowym w zakresie podatku akcyzowego.
- 13 Skarżący wniósł od owego wyroku rewizję do Bundesfinanzhof.
- 14 Sąd odsyłający ma wątpliwości w kwestii, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że podatek akcyzowy jest należny od każdej osoby, która dla celów handlowych przechowuje w państwie członkowskim wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, czy też przepis ten należy interpretować w sposób ścisły: że podatek akcyzowy jest należny jedynie od tej osoby, która jako pierwsza wchodzi w posiadanie tych wyrobów w celach handlowych w rozpatrywanym państwie członkowskim.

- 15 Wobec powyższego Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 9 ust. 1 akapit drugi [dyrektywy 92/12] bez uszczerbku dla jego systematycznego związku z art. 7 ust. 3 [tej dyrektywy] stoi na przeszkodzie ustawowym uregulowaniom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi osoba posiadająca dla celów handlowych wyroby objęte podatkiem akcyzowym dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim nie podlega opodatkowaniu, jeśli nabyła te wyroby od innej osoby dopiero po zakończeniu czynności przywozu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 16 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że przepis ów umożliwia państwu członkowskiemu uznanie za dłużnika podatku akcyzowego osobę przechowującą na obszarze podatkowym tego państwa członkowskiego dla celów handlowych wyroby objęte podatkiem akcyzowym dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, chociaż osoba ta nie była pierwszym posiadaczem owych wyrobów w państwie członkowskim przeznaczenia.
- 17 Na wstępie należy wskazać, że dyrektywa 92/12 zmierza do ustanowienia pewnych zasad dotyczących przechowywania, przepływu i kontroli produktów podlegających akcyzie, w szczególności w celu zagwarantowania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich. Harmonizacja ta pozwala co do zasady uniknąć podwójnego opodatkowania w stosunkach między państwami członkowskimi (wyrok *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, pkt 22, 23).
- 18 W tym względzie, w przypadku gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym zostały dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim, dyrektywa 92/12 ustanawia, jak wynika w szczególności z jej motywów piątego i szóstego, odróżnienie pomiędzy wyrobami przechowywanymi w innym państwie członkowskim dla celów handlowych przez podmiot gospodarczy prowadzący samodzielną działalność gospodarczą a wyrobami nabywanymi przez jednostki na własny użytek i transportowanymi przez nie w innym państwie członkowskim.
- 19 Z postanowienia odsyłającego wynika, że skarżący w postępowaniu głównym nabywał od organizacji zajmującej się przemytem papierosów dopuszczonych do konsumpcji w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec papierosy, za które nie został uiszczony podatek akcyzowy, w celu ich dalszej odsprzedaży w Niemczech. Jest zatem bezsporne, że papierosy, o których mowa w postępowaniu głównym, zostały wprowadzone na terytorium Niemiec w celach handlowych, przy czym nie były one opatrzone wymaganymi krajowymi znakami skarbowymi.
- 20 Należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. W tym aspekcie, nawet jeśli formalnie pytanie prejudycjalne dotyczy bezpośrednio jedynie art. 9 dyrektywy 92/12, okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie, by Trybunał udzielił sądowi odsyłającemu wykładni prawa Unii we wszystkich aspektach, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten odniósł się do nich w treści swego pytania, czy też nie. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. wyrok *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, pkt 30, 31).
- 21 Jest bezsporne, że skarżący w postępowaniu głównym nabywał wielokrotnie u innych osób sporne produkty po ich nielegalnym wprowadzeniu na niemiecki obszar podatkowy (zob. podobnie wyrok *Salumets i in.*, C-455/98, EU:C:2000:352, pkt 19) w celu ich dalszej odsprzedaży i osiągnięcia zysku.

- 22 W związku z tym art. 7 dyrektywy 92/12 może mieć zastosowanie w postępowaniu głównym, ponieważ zgodnie z jego ust. 2 przepis ten dotyczy sytuacji, w której wyroby są dostarczane lub przeznaczone do dostawy w innym państwie członkowskim lub używane w innym państwie członkowskim dla celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielnie działalność gospodarczą.
- 23 W konsekwencji należy dokonać wykładni art. 9 dyrektywy 92/12 w związku z art. 7 owej dyrektywy.
- 24 Zgodnie z art. 7 ust. 1 w związku z ust. 3 podatek akcyzowy jest należny w państwie członkowskim, w którym wyroby są przechowywane, między innymi od osoby otrzymującej sporne wyroby do użytku lub od podmiotu gospodarczego.
- 25 W szczególności, skoro art. 7 ust. 3 dyrektywy 92/12 przewiduje w sposób wyraźny, że „osoba otrzymująca sporne wyroby do użytku” może być dłużnikiem podatku akcyzowego w odniesieniu do objętych nim wyrobów dopuszczonych do konsumpcji w państwie członkowskim i przechowywanych w celach handlowych w innym państwie członkowskim, to przepis ten należy interpretować w ten sposób, że dłużnikiem podatku akcyzowego jest każdy posiadacz spornych wyrobów.
- 26 Bardziej restrykcyjna wykładnia ograniczająca kwalifikację jako dłużnika podatku akcyzowego do pierwszego posiadacza spornych wyrobów sprzeciwiałaby się celowi dyrektywy 92/12. Zgodnie z ową dyrektywą przepływ wyrobów z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego nie może bowiem powodować systematycznych kontroli przez władze krajowe, które utrudniałyby swobodny przepływ towarów w Unii Europejskiej. W konsekwencji tego rodzaju interpretacja prowadziłaby do tego, że pobór podatku akcyzowego należnego przy przekroczeniu granicy Unii stałby się bardziej niepewny.
- 27 Wniosek ten potwierdza również art. 33 ust. 3 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12 (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), który upraszcza treść art. 7 dyrektywy 92/12, odnosząc się jedynie do osoby, „której dostarczone wyroby w innym państwie członkowskim” (wyrok Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, pkt 36).
- 28 Z powyższego wynika, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 92/12 w związku z art. 7 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów umożliwia państwu członkowskiemu uznanie za dłużnika podatku akcyzowego osobę przechowującą na obszarze podatkowym tego państwa dla celów handlowych wyroby objęte podatkiem akcyzowym, dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, w okolicznościach tego rodzaju, jakie miały miejsce w postępowaniu głównym, chociaż osoba ta nie była pierwszym posiadaczem owych wyrobów w państwie członkowskim przeznaczenia.

W przedmiocie kosztów

- 29 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 9 ust. 1 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., w związku z art. 7 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów umożliwia państwu członkowskiemu uznanie za dłużnika podatku akcyzowego osobę przechowującą na obszarze podatkowym tego państwa dla celów handlowych wyroby objęte

podatkiem akcyzowym, dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, w okolicznościach tego rodzaju, jakie miały miejsce w postępowaniu głównym, chociaż osoba ta nie była pierwszym posiadaczem owych wyrobów w państwie członkowskim przeznaczenia.

Podpisy