



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 8 lutego 2018 r. *

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 7 –
Ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego – Zaopatrzenie w produkty ropopochodne bez
opodatkowania podatkiem akcyzowym – Stacje paliw na granicach Republiki Greckiej z państwami
trzecimi – Wymagalność podatku akcyzowego – Pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji” wyrobów
akcyzowych – Pojęcie „opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy”

W sprawie C-590/16

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom
państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 21 listopada 2016 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez F. Tomat oraz A. Kyratsou, działające w charakterze
pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Greckiej, reprezentowanej przez E.M. Mamounę oraz M. Tassopoulou, działające
w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C.G. Fernlund, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: grecki.

Wyrok

- 1 Poprzez swą skargę Komisja Europejska żąda, aby Trybunał stwierdził, że Republika Grecka, przyjmując i utrzymując w mocy przepisy pozwalające na sprzedaż zwolnionych z podatku produktów ropopochodnych przez stacje paliw należące do Katastimata Aforologiton Eidon AE (zwanej dalej „KAE”) na przejściach granicznych w Kipoi Evrou (Grecja), w Kakavia (Grecja) i w Evzonoi (Grecja), z których wszystkie znajdują się w regionach przylegających do granic państw trzecich, a mianowicie, odpowiednio, Republiki Turcji, Republiki Albanii i Byłej Jugosłowiańskiej Republiki Macedonii, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

Ramy prawne

Dyrektywa 2008/118

- 2 Motyw 8 dyrektywy 2008/118 ma następujące brzmienie:

„W związku z tym, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich, należy doprecyzować na poziomie Wspólnoty, kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji i kto jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego”.

- 3 Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

- a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą [Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51)];

[...]”.

- 4 Artykuł 2 rzeczonyj dyrektywy przewiduje:

„Wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie:

- a) ich produkcji, w tym, w stosownych przypadkach, ich wydobycia na terytorium Wspólnoty;
- b) ich importu na terytorium Wspólnoty”.

- 5 Artykuł 4 tej samej dyrektywy brzmi następująco:

„Na użytek niniejszej dyrektywy oraz jej przepisów wykonawczych stosuje się następujące definicje:

- 1) »uprawniony prowadzący skład podatkowy« oznacza osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym;

2) »państwo członkowskie« i »terytorium państwa członkowskiego« oznaczają terytorium każdego państwa członkowskiego Wspólnoty, do którego zastosowanie ma traktat zgodnie z jego art. 299, z wyjątkiem terytoriów trzecich;

3) »Wspólnota« i »terytorium Wspólnoty« oznaczają terytoria państw członkowskich zgodnie z definicją w pkt 2;

[...]

5) »państwo trzecie« oznacza wszystkie państwa lub terytoria, do których nie ma zastosowania traktat;

[...]

7) »procedura zawieszenia poboru akcyzy« oznacza procedurę podatkową stosowaną w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurą celną, przy zawieszonym poborze akcyzy;

[...]

11) »skład podatkowy« oznacza miejsce, w którym wybory akcyzowe są produkowane, przetwarzane, przechowywane, odbierane lub wysyłane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w ramach jego działalności, z zastrzeżeniem pewnych warunków określonych przez właściwe organy państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy”.

6 Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa i dyrektywy, o których mowa w art. 1, mają zastosowanie na terytorium Wspólnoty”.

7 Zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, znajdującym się w sekcji 1 rozdziału II tej dyrektywy, zatytułowanej „Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego”:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;

[...]”.

8 Artykuł 14 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie mogą zwalniać z podatku akcyzowego wyroby akcyzowe dostarczane przez sklepy wolnocłowe, które to wyroby są przewożone w osobistym bagażu podróżnych udających się drogą powietrzną lub morską na terytorium trzecie lub do państwa trzeciego.

[...]

3. Państwa członkowskie podejmują konieczne środki w celu zapewnienia stosowania zwolnień przewidzianych w ust. 1 i 2 w taki sposób, aby zapobiec wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyć.

4. Państwa członkowskie, w których w dniu 1 lipca 2008 r. istnieją sklepy wolnocłowe usytuowane poza portami lotniczymi lub portami morskimi, do dnia 1 stycznia 2017 r. mogą nadal zwalniać z podatku akcyzowego wyroby akcyzowe sprzedawane przez te sklepy i przewożone w osobistym bagażu podróżnych udających się na terytorium trzecie lub do państwa trzeciego.

[...]”.

9 Artykuł 15 ust. 2 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Produkcja, przetwarzanie i przechowywanie wyrobów akcyzowych, jeżeli podatek akcyzowy nie został zapłacony, mają miejsce w składzie podatkowym”.

10 Artykuł 16 dyrektywy 2008/118 ma następującą treść:

„1. Otwarcie i prowadzenie składu podatkowego przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jest uzależnione od uzyskania zezwolenia właściwych organów państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy.

Zezwolenie jest wydawane na warunkach, jakie organy mają prawo określić w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom.

2. Uprawniony prowadzący skład podatkowy ma obowiązek:

[...]

c) prowadzić ewidencję zapasów i przemieszczania wyrobów akcyzowych dla każdego składu podatkowego;

[...]

e) wyrażać zgodę na wszelkie monitorowanie i kontrole zapasów.

Warunki dotyczące gwarancji, o której mowa w lit. a), są określane przez właściwe organy państwa członkowskiego, które wydało zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego”.

11 Artykuł 17 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Wyroby akcyzowe mogą być przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na terytorium Wspólnoty, także wtedy, gdy wyroby przemieszczane są przez państwo lub terytorium trzecie:

a) ze składu podatkowego do:

(i) innego składu podatkowego;

(ii) zarejestrowanego odbiorcy;

(iii) miejsca, z którego wyroby akcyzowe opuszczają terytorium Wspólnoty, zgodnie z art. 25 ust. 1;

[...]”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 12 W związku z otrzymaną skargą Komisja zebrała informacje na temat zwolnionej z podatku akcyzowego sprzedaży produktów ropopochodnych przez KAE na granicznych stacjach paliw w Kipoi Evrou, Kakavia i Evzonoi. Uznając, że znajdujące zastosowanie greckie przepisy mogą być niezgodne z dyrektywą 2008/118, Komisja wezwała Republikę Grecką do przedstawienia jej wyjaśnień.
- 13 Pismem z dnia 19 grudnia 2011 r. Republika Grecka odpowiedziała, że omawiane stacje paliw, na których mogą zaopatrywać się w paliwo kierowcy z państw trzecich zmierzający do tych państw, działają jako składy podatkowe i dokonują w procedurze uproszczonej wywozu produktów ropopochodnych, przez co podatek akcyzowy nie staje się wymagalny.
- 14 W dniu 29 listopada 2013 r. Komisja skierowała do tego państwa członkowskiego wezwanie do usunięcia uchybienia, wskazując, że sprzedaż produktów ropopochodnych przy zwolnieniu z podatku akcyzowego narusza wymogi wynikające z dyrektywy 2008/118. Komisja potwierdziła ten punkt widzenia w swojej uzasadnionej opinii z dnia 1 września 2014 r.
- 15 Pismem z dnia 29 grudnia 2014 r. Republika Grecka powtórzyła swoje początkowe stanowisko, zgodnie z którym zwolniona z podatku akcyzowego sprzedaż przez KAE wyrobów akcyzowych na przejściach granicznych Evrou Kipoi, Kakavia i Evzonoi jest zgodna z prawem Unii z uwagi na to, że zastosowanie uproszczonej procedury wywozu pozwala temu państwu członkowskiemu upewnić się, że paliwa nie są konsumowane na terytorium Grecji, lecz wywożone do państw trzecich.
- 16 Ponieważ Komisja uznała udzielone przez Republikę Grecką wyjaśnienia za niezadowalające, postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

- 17 Komisja zarzuca Republice Greckiej naruszenie obowiązku ciążącego na niej na mocy art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118, który polega na opodatkowaniu wyrobów akcyzowych w momencie ich dopuszczenia do konsumpcji.
- 18 Na podstawie uwag przedstawionych przez Republikę Grecką w toku postępowania poprzedzającego wniesienie skargi Komisja w następujący sposób streszcza okoliczności faktyczne:
- KAE prowadzi stacje paliw, które działają jako składy podatkowe, na przejściach granicznych w Evrou Kipoi, Kakavia i Evzonoi;
 - obywatele państw trzecich mają możliwość nabyć na owych stacjach paliw, przy zwolnieniu z podatku akcyzowego, paliwa w celu zatankowania swych pojazdów zarejestrowanych w państwach trzecich przed opuszczeniem terytorium Unii Europejskiej, przekraczając granicę lądową;
 - w ramach uproszczonej procedury wywozowej właściwe organy celne nadzorują i certyfikują opuszczanie terytorium Unii przez paliwa; oraz
 - całą procedurę, w tym sprzedaż zwolnionych z podatku produktów ropopochodnych, reguluje kilka zarządzeń ministerialnych przyjętych w latach 2003–2005.

- 19 Komisja uważa, że w zakresie, w jakim omawiane stacje paliwowe stanowią „składy podatkowe” w rozumieniu art. 4 pkt 11 dyrektywy 2008/118, przechowywane w nich produkty ropopochodne są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z uwagi na co pobór podatku akcyzowego zostaje zawieszony. W chwili napełniania zbiorników paliwa w pojazdach podatek akcyzowy staje się wymagalny, ponieważ paliwo na terytorium Grecji opuszcza procedurę zawieszenia poboru akcyzy.
- 20 Taka wykładnia wynika z art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118, który przewiduje, że „opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami” stanowi dopuszczenie do konsumpcji. Z ust. 1 tego artykułu wynika, że pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji” oznacza moment, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny.
- 21 Zgodnie z tymi przepisami momentem decydującym o wymagalności podatku akcyzowego jest „dopuszczenie do konsumpcji”, a nie sama „konsumpcja”. Z powyższego wynika, że wymagalność nie zależy od odległości dzielącej punkt sprzedaży od zewnętrznej granicy danego państwa członkowskiego. Podobnie, bez znaczenia jest czas, przez który produkt dopuszczony do konsumpcji pozostaje na terytorium państwa członkowskiego.
- 22 Ponadto z motywów 2 i 8 dyrektywy 2008/118 wynika, że pojęcia „opuszczenie” i „dopuszczenie do konsumpcji” należy interpretować w ten sam sposób we wszystkich państwach członkowskich, tak aby zapewnić właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.
- 23 Ponadto argumentacja, zgodnie z którą napełnianie zbiorników pojazdów stanowi „transakcję wywozu”, ponieważ produkty ropopochodne są objęte od chwili opuszczenia „procedurą celną wywozu” poprzez „uproszczoną procedurę wywozu”, jest bezzasadna. Opuszczenie przez te towary procedury zawieszenia poboru akcyzy, w rozumieniu art. 7 ust. 2 tej dyrektywy, stanowi niewątpliwie dopuszczenie do konsumpcji.
- 24 Komisja uważa, że art. 17–31 dyrektywy 2008/118, regulujące „przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy”, potwierdzają tę interpretację. Dopiero gdy warunki określone w tych artykułach są spełnione, przemieszczanie wyrobów akcyzowych zostaje objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy. We wszystkich innych przypadkach podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie opuszczenia przez te towary składu podatkowego.
- 25 Uproszczona procedura wywozu stosowana przez greckie organy nie spełnia tych wymogów, ponieważ w rzeczywistości nie wchodzi w zakres stosowania żadnego z przepisów tej dyrektywy.
- 26 Republika Grecka uważa, że uzasadniona opinia i skarga są niespójne. Podczas gdy w uzasadnionej opinii jako moment powstania podatku akcyzowego wskazano chwilę faktycznego przerwania procedury zawieszenia poboru akcyzy, w skardze faktyczna konsumpcja nie ma już decydującego znaczenia. O niespójności tej świadczy sama skarga, albowiem Komisja odnosi się w niej do „dopuszczenia do konsumpcji” oraz do „faktycznego dopuszczenia do konsumpcji”.
- 27 Co do istoty Republika Grecka podnosi, że sprzedaż produktów ropopochodnych przez KAE na stacjach paliw na przejściach granicznych w Kipoi Evrou, Kakavia i Evzonoi nie pociąga za sobą wymagalności podatku akcyzowego, ponieważ paliwa, z chwilą gdy opuszczają procedurę zawieszenia poboru akcyzy, zostają natychmiast objęte „procedurą celną wywozu” wskutek „procedury uproszczonej”. W związku z tym ani przepisy dyrektywy 2008/118, ani zakładany przez nią poziom harmonizacji nie zostały naruszone.
- 28 W ramach tej „procedury celnej wywozu” organy celne są odpowiedzialne za nadzór nad składami celnymi i opuszczanie przez wyroby procedury zawieszenia poboru akcyzy. Organy te zapewniają również kontrolę formalności wywozowych, które obejmują zgłoszenie wywozowe w formie uproszczonej w rozumieniu art. 282 i 286 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92

ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1993, L 253, s. 1), i nadzorują faktyczny wywóz paliw poza obszar celny Wspólnoty zgodnie z art. 161 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1). W konsekwencji sprzedaż tych produktów, opuszczenie przez nie procedury zawieszenia poboru akcyzy i ich wywóz mieszczą się w ramach jednolitej procedury.

- 29 Dyrektywa 2008/118 nie sprzeciwia się temu, by państwo członkowskie wprowadziło taką „uproszczoną procedurę wywozu”, z następujących powodów.
- 30 Po pierwsze, procedury uproszczone przewidziane w art. 30 i 31 tej dyrektywy mogą być stosowane *mutatis mutandis*.
- 31 Po drugie, ze względu na fakt bezpośredniego następstwa „procedury wywozu” względem procedury zawieszenia poboru akcyzy art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118 nie znajduje zastosowania. Przepis ten dotyczy jedynie „zwykłego” opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy przez wyrób objęty podatkiem akcyzowym.
- 32 Po trzecie, art. 7 dyrektywy 2008/118 nie dokonuje pełnej harmonizacji, przez co dopuszczenie do konsumpcji nie stanowi jedynego z możliwych następstw opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy przez wyrób akcyzowy. W istocie art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (iii) tej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do objęcia produktu pochodzącego z procedury zawieszenia poboru akcyzy procedurą wywozu, bez powodowania wymagalności podatku akcyzowego. Z tego względu rozważana „uproszczona procedura wywozu” nie ma wpływu na środki harmonizacyjne przewidziane w tej dyrektywie. Ponadto, w przeciwieństwie do rozporządzenia nr 2913/92, luki w rzeczonyj dyrektywie pozostawiają państwom członkowskim szeroki margines uznania.
- 33 Wreszcie, po czwarte, jeśli chodzi o art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (iii) i art. 25 dyrektywy 2008/118, przepisy te nie mają zastosowania, ponieważ rozważane w niniejszej sprawie produkty ropopochodne bezpośrednio opuszczają obszar celny Unii, bez przemieszczania w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy. Zgodnie z art. 269 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1) dostawa produktów ropopochodnych odbywa się w ramach przewidzianej w tym przepisie procedury wywozu. Z rzeczonego przepisu wynika, że „[t]owary unijne, które mają zostać wyprowadzone poza [które mają opuścić] obszar celny Unii, zostają objęte procedurą wywozu”. W związku z tym pobieranie podatku akcyzowego jest nieuzasadnione.
- 34 Co więcej, uproszczona procedura wywozu gwarantuje, że wywożone produkty ropopochodne nie są konsumowane na terytorium Grecji, lecz są wywożone do państwa trzeciego. Zdrowy rozsądek wskazuje, iż okoliczność, że pojazdy muszą pokonać krótką odległość między stacjami paliw i faktycznymi granicami, nie podważa tego stwierdzenia.
- 35 Po pierwsze bowiem, odległość ta jest łatwa do pokonania na paliwie pozostającym w zbiornikach pojazdów przed zatankowaniem, wskutek czego wymaganie zapłaty podatku akcyzowego jest nieproporcjonalne. Po drugie, jak wynika z pkt 25–33 wyroku z dnia 14 listopada 1985 r., Neumann (299/84, EU:C:1985:463), w rozważanym przypadku przepisy dyrektywy 2008/118 są nieproporcjonalne ze względu na ich ogólny charakter, a gdyby prawodawca Unii uregulował ów szczególny przypadek, uczyniłby to na podstawie zasady słuszności.

Ocena Trybunału

W przedmiocie dopuszczalności

- 36 Twierdząc, że uzasadniona opinia i skarga są niespójne, Republika Grecka zmierza do wykazania, że niniejsza skarga jest niedopuszczalna.
- 37 Jak podnosi Komisja, z wezwania do usunięcia uchybienia, z uzasadnionej opinii oraz ze skargi jasno wynika, że Komisja uznała zaopatrzenie pojazdów w paliwo na stacjach paliw pełniących funkcję składów podatkowych za „opuszczenie” przez wyroby akcyzowe procedury zawieszenia poboru akcyzy w rozumieniu dyrektywy 2008/118. Wykorzystanie słowa „faktyczne” nie powoduje żadnych nieporozumień w tym zakresie.
- 38 Republika Grecka była zatem niewątpliwie w stanie pojąć znaczenie zarzucanych jej naruszeń prawa Unii, przez co podniesiony przez to państwo członkowskie zarzut niedopuszczalności należy oddalić.

Co do istoty sprawy

- 39 Republika Grecka utrzymuje, że sprzedaż produktów ropopochodnych przez KAE na stacjach paliw na przejściach granicznych w Kipoi Evrou, Kakavia i Evzonoï nie pociąga za sobą wymagalności podatku akcyzowego, albowiem paliwa z chwilą opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy zostają natychmiast objęte „procedurą celną wywozu”.
- 40 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy „dopuszczenie do konsumpcji” oznacza opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami.
- 41 Zgodnie z art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (i) dyrektywy 2008/118 wyroby akcyzowe mogą być przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na terytorium Unii, w szczególności ze składu podatkowego znajdującego się w jednym państwie członkowskim do składu podatkowego znajdującego się w innym państwie członkowskim. Taki system zawieszenia charakteryzuje się tym, że należności akcyzowe związane z produktami nim objętymi nie są jeszcze wymagalne, chociaż powstało już zdarzenie podatkowe prowadzące do ich zastosowania. W konsekwencji, jeśli chodzi o wyroby akcyzowe, system ten powoduje opóźnienie wymagalności podatku akcyzowego do czasu spełnienia przesłanki wymagalności (wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 22).
- 42 Dla takich wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy za „dopuszczenie do konsumpcji” na podstawie art. 7 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2008/118 uważa się opuszczenie tej procedury, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami (wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, pkt 23).
- 43 Ponadto Trybunał orzekł już, że „dopuszczenie do konsumpcji” w rozumieniu art. 7 dyrektywy 2008/118 ma miejsce w momencie fizycznego opuszczenia przez wyrób akcyzowy procedury zawieszenia poboru akcyzy (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 53, 55).
- 44 Jak podnosi Komisja, z motywu 8 dyrektywy 2008/118 wynika, że w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie wymagalności podatku akcyzowego oraz dotyczące go warunki były takie same we wszystkich państwach członkowskich i aby dyrektywa ta określała zatem, na poziomie Unii, kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczane do konsumpcji.

- 45 Wynika z tego, że pojęcia „opuszczenie” i „dopuszczenie do konsumpcji”, które określają moment wymagalności podatku akcyzowego, należy interpretować w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich.
- 46 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że rozważane produkty ropopochodne stanowią wyroby akcyzowe. Opuszczenie przez nie procedury zawieszenia poboru akcyzy w momencie tankowania pojazdów na terytorium Republiki Greckiej prowadzi do ich dopuszczenia do konsumpcji. W związku z tym, że zgodnie z art. 7 ust. 1 podatek akcyzowy staje się wymagalny właśnie w tym momencie, greckie uregulowanie, które umożliwia dostawę tych wyrobów przy zwolnieniu z podatku akcyzowego, jest sprzeczne z tym przepisem.
- 47 Objęcie wyrobów akcyzowych – po opuszczeniu przez nie procedury zawieszenia poboru akcyzy – „procedurą celną wywozu”, taką jak ta opisana przez Republikę Grecką, nie może zmienić tego stwierdzenia.
- 48 Po pierwsze, z systematyki dyrektywy 2008/118 oraz z jej przepisów dotyczących definicji i funkcjonowania składów podatkowych oraz procedury zawieszenia poboru akcyzy, opisanych w art. 4 pkt 7 i 11, art. 15 ust. 2 i art. 16 i 17 tej dyrektywy, wynika, że wyrób akcyzowy znajdujący się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy nieuchronnie w danym momencie został w jakiś sposób dopuszczony do konsumpcji w rozumieniu art. 7 ust. 1 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 5 kwietnia 2001 r., Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 34).
- 49 W konsekwencji, skoro wypełnienie zbiorników paliwowych pojazdów takich jak te rozważane w niniejszej sprawie należy kwalifikować jako „opuszczenie”, a co za tym idzie – „dopuszczenie do konsumpcji” w rozumieniu art. 7 dyrektywy 2008/18, okoliczność, że następnie lub nawet równocześnie paliwa zostają objęte „procedurą celną wywozu”, nie ma żadnego wpływu na wymagalność akcyzy (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 80, 81).
- 50 W świetle tych rozważań nie ma potrzeby badania argumentacji Republiki Greckiej, w której to państwo członkowskie zmierza do wykazania zgodności swojej „procedury celnej wywozu” z rozporządzeniami nr 2913/92, nr 2454/93 i nr 952/2013.
- 51 Po drugie, bezsporne jest, że rozważane przepisy krajowe dotyczące sprzedaży produktów ropopochodnych nie spełniają wymogów dyrektywy 2008/118 pozwalających bądź na zwolnienie z podatku akcyzowego sprzedaży wyrobów akcyzowych, bądź na wywóz tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy.
- 52 W odniesieniu w szczególności do art. 14 tej dyrektywy Republika Grecka nie kwestionuje braku możliwości zastosowania przewidzianego w tym przepisie uprawnienia do zwolnienia z podatku akcyzowego wyrobów akcyzowych dostarczanych przez sklepy wolnocłowe, przewożonych w osobistym bagażu podróżnych udających się na terytorium trzecie lub do państwa trzeciego.
- 53 Republika Grecka nie kwestionuje również, że art. 17–31 dyrektywy 2008/118, które regulują „przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy”, nie mają zastosowania w niniejszej sprawie.
- 54 W szczególności owo państwo członkowskie uznaje, że warunki określone w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (iii) tej dyrektywy, który stanowi, że „[w]yroby akcyzowe mogą być przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na terytorium Wspólnoty [...] ze składu podatkowego do miejsca, z którego wyroby akcyzowe opuszczają terytorium Wspólnoty, zgodnie z art. 25 ust. 1”, nie zostały spełnione.

- 55 Bezsporne jest również, że „procedura celna wywozu” wprowadzona przez Republikę Grecką nie jest objęta art. 30 i 31 dyrektywy 2008/118 w zakresie, w jakim przepisy te regulują jedynie uproszczone procedury w odniesieniu do przemieszczeń wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, które odbywają się albo na terytorium jednego tylko państwa członkowskiego, albo na terytorium kilku państw członkowskich.
- 56 Jeśli chodzi o argument, zgodnie z którym zasada proporcjonalności wymaga dokonania wykładni dyrektywy 2008/118 umożliwiającej sprzedaż zwolnionych z podatku produktów ropopochodnych w okolicznościach niniejszej sprawy, wymaga on oddalenia jako bezpodstawnego. Taka wykładnia byłaby bowiem równoznaczna z umożliwieniem, *praeter legem*, odstępstwa od art. 7 dyrektywy 2008/118 i niweczyłaby cel harmonizacji przesłanek wymagalności podatku akcyzowego, której znaczenie dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego zostało przypomniane w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku.
- 57 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że skarga Komisji jest zasadna.
- 58 W konsekwencji należy stwierdzić, że Republika Grecka, przyjmując i utrzymując w mocy przepisy pozwalające na sprzedaż zwolnionych z podatku produktów ropopochodnych przez stacje paliw należące do KAE na przejściach granicznych w Kipoi Evrou, w Kakavia i w Evzonoi, z których wszystkie znajdują się w regionach przylegających do granic państw trzecich, a mianowicie, odpowiednio, Republiki Turcji, Republiki Albanii i Byłej Jugosłowiańskiej Republiki Macedonii, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118.

W przedmiocie kosztów

- 59 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Greckiej kosztami postępowania, a Republika Grecka przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

- 1) Republika Grecka, przyjmując i utrzymując w mocy przepisy pozwalające na sprzedaż zwolnionych z podatku produktów ropopochodnych przez stacje paliw należące do Katastimata Aforologiton Eidon AE na przejściach granicznych w Kipoi Evrou (Grecja), w Kakavia (Grecja) i w Evzonoi (Grecja), z których wszystkie znajdują się w regionach przylegających do granic państw trzecich, a mianowicie, odpowiednio, Republiki Turcji, Republiki Albanii i Byłej Jugosłowiańskiej Republiki Macedonii, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG.
- 2) Republika Grecka zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy