Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 lipca 2013 r.*

Podatek akcyzowy — Dyrektywa 92/12/EWG — Artykuły 7–9 — Dyrektywa 2008/118/WE — Artykuły 32–34 — Wewnątrzwspólnotowy przepływ wyrobów objętych podatkiem akcyzowym — Rozporządzenie (EWG) nr 3649/92 — Artykuły 1 i 4 — Uproszczony dokument towarzyszący — Egzemplarz nr 1 — Działalność na zasadzie „cash & carry" — Wyroby dopuszczone do konsumpcji w jednym z państw członkowskich, przechowywane w celach handlowych w innym państwie członkowskim, oraz wyroby nabywane przez jednostki na własne potrzeby i przewożone przez te jednostki — Napoje alkoholowe — Brak obowiązku sprawdzenia przez dostawcę

W sprawie C-315/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Højesteret (Dania) postanowieniem z dnia 26 czerwca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

Metro Cash & Carry Danmark ApS

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: E. Jarašiūnas, prezes izby, C. Toader (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 kwietnia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Metro Cash & Carry Danmark ApS przez E. Lega Andersena i H. Peytza, advokater,

— w imieniu rządu duńskiego przez V. Pasternak Jørgensen, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Aukena, advokat,

— w imieniu rządu greckiego przez I. Pouli i G. Papagianni, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa i A. Cunhę, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: duński.

— 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

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7–9 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"), art. 32–34 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. L 9, s. 12), oraz przepisów rozporządzenia Komisji (EWG) nr 3649/92 z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przepływie produktów objętych podatkiem akcyzowym, przeznaczonych do konsumpcji w państwie członkowskim wysyłki (Dz.U. L 369, s. 17).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Metro Cash & Carry Danmark ApS (zwaną dalej „spółką Metro") a Skatteministeriet (duńskim ministerstwem ds. podatków) w przedmiocie wydanej przez to ministerstwo decyzji zobowiązującej spółkę Metro do zapewnienia sobie uzyskania egzemplarza nr 1 uproszczonego dokumentu towarzyszącego przewidzianego w rozporządzeniu nr 3649/92 przy sprzedaży wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, konkretnie napojów alkoholowych, klientom będącym podatnikami podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w Szwecji.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

Dyrektywa 92/12

3 Dyrektywa 92/12 ustanawia generalne zasady odnoszące się do wyrobów akcyzowych, w szczególności przepisy dotyczące ich przechowywania, przepływu i kontroli nad nimi.

4 Motywy od czwartego do ósmego dyrektywy 92/12 zostały sformułowane następująco:

„w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego, ściągalność [wymagalność] podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich;

każda dostawa, przechowywanie z perspektywą dostawy lub dostawa do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającego obowiązującemu prawu państwowemu [instytucji prawa publicznego], która ma miejsce na terenie państwa członkowskiego innego niż to, w którym produkt został dopuszczony do konsumpcji, powoduje ściąganie [wymagalność] 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;

wyroby objęte podatkiem akcyzowym nabyte przez osoby, które nie są zatwierdzonymi hurtownikami lub zarejestrowanymi albo niezarejestrowanymi podmiotami gospodarczymi, wysyłane lub transportowane bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu, muszą podlegać podatkowi akcyzowemu w państwie członkowskim przeznaczenia".

5 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy ustanawia zasadę, zgodnie z którą podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu, oraz definiuje dopuszczenie do konsumpcji jako każde odstępstwo, w tym bezprawne, od reżimu zawieszenia podatku.

6 Artykuł 7 omawianej dyrektywy przewiduje:

„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 lub używane w innym państwie członkowskim do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającemu prawu publicznemu [instytucji prawa publicznego], 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.

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.

5. Osoba, podmiot gospodarczy lub organ [instytucja] określone w ust. 3 muszą spełniać następujące wymagania:

a) przed wysłaniem towarów złożyć deklarację dla władz podatkowych państwa członkowskiego przeznaczenia i zagwarantować uiszczenie podatku akcyzowego;

b) zapłacić podatek akcyzowy państwa członkowskiego przeznaczenia zgodnie z procedurą przewidzianą przez to państwo członkowskie;

c) wyrazić zgodę na wszelkie kontrole umożliwiające władzom administracyjnym państwa członkowskiego przeznaczenia potwierdzenie, że towary faktycznie dotarły do miejsca przeznaczenia i że podatek akcyzowy, którym podlegają, został zapłacony.

6. Podatek akcyzowy uiszczony w pierwszym państwie członkowskim, określonym w ust. 1, zostaje zwrócony zgodnie z art. 22 ust. 3.

[...]".

7 Zgodnie z art. 8 dyrektywy 92/12 odnośnie 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.

8 Artykuł 9 tej 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 składującego 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.

W celu zastosowania akapitu pierwszego tiret piąte państwa członkowskie mogą ustalić wzorcowe poziomy wyłącznie jako formę dowodu. Te poziomy wzorcowe nie mogą być niższe niż:

[...]

b) Wyroby alkoholowe

napoje spirytusowe – 10 l

[...]”.

Rozporządzenie nr 3649/92

9 Artykuły 1 i 4 rozporządzenia nr 3649/92, określające uproszczony dokument towarzyszący, są sformułowane następująco:

„Artykuł 1

Jeżeli produkty objęte podatkiem akcyzowym, które zostały przeznaczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim, mają być wprowadzone do obrotu w innym państwie członkowskim w celach określonych w art. 7 dyrektywy 92/12/EWG, osoba, która jest odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy, ma obowiązek sporządzenia uproszczonego dokumentu towarzyszącego. W czasie przepływu tych produktów z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego dokument musi towarzyszyć przesyłce w czasie przepływu i być dostępny dla właściwych władz państwa członkowskiego w celu kontroli.

[...]

Artykuł 4

Uproszczony dokument towarzyszący jest sporządzany w trzech egzemplarzach.

Egzemplarz 1 powinien być zachowany przez dostawcę do celów kontroli fiskalnej.

Egzemplarz 2 towarzyszy towarom podczas ich przewozu i pozostaje u odbiorcy.

Egzemplarz 3 towarzyszy towarom i jest odsyłany przez odbiorcę do dostawcy wraz z potwierdzeniem odbioru, jeżeli dostawca wnosi o to, w szczególności w celu późniejszego zwrotu podatku. Potwierdzenie odbioru powinno zawierać także informację odbiorcy o dalszym postępowaniu podatkowym wobec tych produktów w państwie członkowskim przeznaczenia. Egzemplarz ten jest załączany do określonego w art. 22 ust. 3 dyrektywy 92/12/EWG wniosku o zwrot zapłaconego podatku akcyzowego”.

Dyrektywa 2008/118

10 Artykuły 32–34 dyrektywy 2008/118, które zastępują art. 7–9 dyrektywy 92/12, przewidują:

„*Artykuł 32*

1. Podatek akcyzowy od wyrobów akcyzowych nabywanych przez osoby prywatne na użytek własny i przewożonych przez nie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego jest wymagalny tylko w państwie członkowskim, w którym wyroby akcyzowe zostały nabyte.

2. W celu ustalenia, czy wyroby akcyzowe, o których mowa w ust. 1, są przeznaczone na użytek własny danej osoby prywatnej, państwa członkowskie biorą pod uwagę w szczególności następujące okoliczności:

a) status handlowy posiadacza wyrobów akcyzowych i przyczyny ich posiadania;

b) miejsce umieszczenia wyrobów akcyzowych lub, w razie potrzeby, środek transportu;

c) wszelkie dokumenty odnoszące się do wyrobów akcyzowych;

d) rodzaj wyrobów akcyzowych;

e) ilość wyrobów akcyzowych.

3. Na użytek stosowania ust. 2 lit. e) państwa członkowskie mogą ustalić orientacyjne poziomy wyłącznie jako formę dowodu. Te poziomy wzorcowe [orientacyjne] nie mogą być niższe niż:

[...]

b) dla napojów alkoholowych:

— napoje spirytusowe: 10 litrów,

[..]

[...]

Artykuł 33

1. Bez uszczerbku dla art. 36 ust. 1, w przypadku gdy wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim w celu ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, podlegają one podatkowi akcyzowemu, a podatek ten staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.

Na użytek niniejszego artykułu »przechowywanie do celów handlowych« oznacza przechowywanie wyrobów akcyzowych przez osobę inną niż osoba prywatna lub przez osobę prywatną do celów innych niż na użytek własny i przewożenie tych wyrobów przez tę osobę, zgodnie z art. 32.

2. Stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.

3. Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest – w zależności od przypadku wymienionego w ust. 1 – osoba, która realizuje dostawę, osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy, lub osoba, której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim.

4. Bez uszczerbku dla art. 38, wyroby akcyzowe już dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim i przemieszczane na terenie Wspólnoty do celów handlowych nie są uznawane za przechowywane do tych celów, dopóki nie dotrą do państwa członkowskiego przeznaczenia, pod warunkiem że są przemieszczane z zachowaniem formalności określonych w art. 34.

5. Wyroby akcyzowe przechowywane na pokładzie statku lub samolotu wykonującego rejs morski lub przelot pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, ale niedostępne w sprzedaży w czasie, gdy statek lub samolot znajduje się na terytorium jednego z państw członkowskich, nie są uznawane za przechowywane do celów handlowych w tym państwie członkowskim.

6. Podatek akcyzowy zostaje na wniosek zwrócony lub umorzony w państwie członkowskim, w którym miało miejsce dopuszczenie do konsumpcji, jeśli właściwe organy w tym drugim państwie członkowskim uznały, że podatek akcyzowy stał się wymagalny i został pobrany w tym państwie członkowskim.

Artykuł 34

1. W sytuacjach, o których mowa w art. 33 ust. 1, wyroby akcyzowe przemieszczane są między terytoriami różnych państw członkowskich na podstawie dokumentu towarzyszącego zawierającego główne dane z dokumentu, o którym mowa w art. 21 ust. 1.

Komisja, zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 43 ust. 2, przyjmuje środki określające formę i treść dokumentu towarzyszącego.

2. Osoby, o których mowa w art. 33 ust. 3, mają obowiązek:

a) przed wysłaniem towarów złożyć deklarację dla władz podatkowych państwa członkowskiego przeznaczenia i zagwarantować uiszczenie podatku akcyzowego;

b) zapłacić podatek akcyzowy państwa członkowskiego przeznaczenia zgodnie z procedurą przewidzianą przez to państwo członkowskie;

c) wyrażać zgodę na wszelkie kontrole pozwalające właściwym organom państwa członkowskiego przeznaczenia upewnić się, że wyroby akcyzowe zostały faktycznie odebrane i że zapłacony został wymagalny podatek akcyzowy.

Państwo członkowskie przeznaczenia może, w sytuacjach i na warunkach przez nie określonych, uprościć obowiązki, o których mowa w lit. a), lub przyznać od nich odstępstwo. W takim przypadku informuje o tym Komisję, która następnie informuje pozostałe państwa członkowskie".

Prawo duńskie

11 Właściwe przepisy dyrektywy 92/12 oraz dyrektywy 2008/118 zostały transponowane w lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven) [ustawie nr 1239 z dnia 22 października 2007 r. o podatku od piwa, wina i wina owocowego (ustawie o podatku od napojów alkoholowych)] oraz w lov nr. 1385 af 21 december 2009 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven (ustawie nr 1385 z dnia 21 grudnia 2009 r. o zmianie między innymi ustawy o podatku od napojów alkoholowych).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, duński podatek akcyzowy od napojów alkoholowych jest znacznie niższy niż odpowiedni podatek w Szwecji. W dniu 1 stycznia 2012 r. duński podatek akcyzowy wynosił 150 DKK na litr, podczas gdy podatek szwedzki w tym samym czasie wynosił w przeliczeniu 424,14 DKK na litr. Stanowi to finansową zachętę do zakupu napojów alkoholowych objętych duńskim podatkiem akcyzowym i ich przywozu do Szwecji. Napoje alkoholowe nabywane przez jednostki w Danii na własny użytek i przewożone przez te jednostki nie są w Szwecji objęte podatkiem akcyzowym. Natomiast w razie nabycia w celach handlowych zastosowanie ma szwedzki podatek akcyzowy.

13 Spółka Metro prowadzi w Danii działalność w zakresie sprzedaży szerokiego asortymentu wyrobów, w tym napojów alkoholowych, klientom z Danii oraz z innych państw członkowskich. Stosowana metoda sprzedaży, zwana „cash & carry", polega na tym, że klienci samodzielnie zabierają towar z półek i magazynów i za pomocą wózków przewożą do kasy, gdzie płacą za nie gotówką („cash"). Po zapłaceniu towary są wydawane klientom, którzy sami zajmują się ich transportem („carry").

14 Zakupów w spółce Metro można dokonywać pod warunkiem okazania w kasie karty magnetycznej (zwanej dalej „kartą Metro"), wydawanej na wniosek przedsiębiorstwom duńskim wpisanym do Det Centrale Virksomhedsregister (rejestru przedsiębiorstw). Jeśli chodzi o klientów szwedzkich, spółka Metro wydaje takie karty wyłącznie podatnikom podatku VAT w Szwecji. Klient, który otrzymał kilka kart Metro, może udostępnić te karty kilku osobom fizycznym, umożliwiając im dokonywanie za ich pomocą własnych zakupów. Dotyczy to klientów zarówno z Danii, jak i ze Szwecji. W spółce Metro zarejestrowanych jest ponad 250 000 klientów i wydała ona ponad 700 000 kart Metro.

15 Osoby podchodzące do kasy nie muszą udowadniać swojej tożsamości ani związku z przedsiębiorstwem, któremu karta Metro została wydana. Spółka Metro nie sprawdza przy kasach, czy towary zostały zakupione w celach handlowych, czy też chodzi jedynie albo jednocześnie o zakupy na własny użytek.

16 Napoje alkoholowe są zawsze sprzedawane z doliczeniem duńskiego podatku VAT oraz akcyzowego, niezależnie od przynależności państwowej klienta.

17 W dniu 12 lutego 2007 r., w trybie wniosku o pomoc uzasadnionego podejrzeniem przestępstw skarbowych w sektorze gastronomicznym, Skatteverket (szwedzki organ podatkowy) zwrócił się do duńskich organów celnych i podatkowych o informacje dotyczące zakupów dokonywać przez klientów szwedzkich w spółce Metro w latach 2003 i 2004. Otrzymane informacje zostały wykorzystane podczas kontroli przeprowadzonych w licznych restauracjach w Szwecji. W wyniku tych kontroli we wszystkich przypadkach do restauratorów skierowano korygujące decyzje podatkowe; uchylono im również licencje.

18 Następnie Skatteministeriet wydało decyzję nakazującą spółce Metro żądać przekazania egzemplarza nr 1 uproszczonego dokumentu towarzyszącego przy sprzedaży napojów alkoholowych klientom szwedzkim.

19 Skarga na tę decyzję wniesiona przez spółkę Metro została oddalona przez Østre Landsret wyrokiem z dnia 19 marca 2010 r.

20 W dniu 11 maja 2010 r. spółka Metro wniosła apelację od tego wyroku do Højesteret.

21 W tych okolicznościach Højesteret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy 92/12 i rozporządzenia nr 3649/92 należy interpretować w ten sposób, że przedsiębiorca w państwie członkowskim, który w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie sprzedaje wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji w tym państwie członkowskim i które nabywcy, mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, zostają wydane w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej przez sprzedawcę, przy czym sprzedawca nie zapewnia przewozu ani nie udziela pomocy w jego zorganizowaniu, zobowiązany jest, po pierwsze, do sprawdzenia, czy nabycie wyrobów objętych podatkiem akcyzowym nastąpiło w celu ich przywozu do tego drugiego państwa członkowskiego, a po drugie, do sprawdzenia, czy wyroby te mają być przedmiotem przywozu w celach handlowych, czy na własny użytek?

2) W wypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy przedsiębiorca w chwili sprzedaży wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, sprawdzając wymienione okoliczności, powinien stosować określone domniemanie w odniesieniu do zamiaru nabywcy dotyczącego nabywanych wyrobów?

3) W wypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy przepisy dyrektywy 92/12 i rozporządzenia nr 3649/92 należy interpretować w ten sposób, że sprzedawca, o którym mowa w pytaniu pierwszym, w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie obowiązany jest odmówić sprzedania nabywcy wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, jeżeli nabywca nie zaproponuje przekazania egzemplarza nr 1 uproszczonego dokumentu towarzyszącego, o którym mowa w art. 4 rozporządzenia nr 3649/92, w wypadku gdy nabyciu towarzyszy zamiar wykorzystania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym do celów handlowych w państwie pochodzenia nabywcy? Odpowiedź na niniejsze pytanie jest także niezbędna, jeżeli ma zostać zastosowane określone domniemanie, o którym mowa w pytaniu drugim.

4) Czy wejście w życie dyrektywy 2008/118 oraz uchylenie dyrektywy 92/12 prowadzi do zmiany stanu prawnego wynikającego z dyrektywy 92/12 w zakresie istotnym dla odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego?

5) Czy określenie »wyrob[y] nabyt[e] przez osoby prywatne dla ich własnego użytku« zawarte w art. 8 dyrektywy 92/12 (por. art. 32 ust. 1 dyrektywy 2008/118) należy interpretować w ten sposób, że określenie to obejmuje lub może obejmować nabycie wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie? W wypadku odpowiedzi przeczącej na to pytanie, czy nabycie tego rodzaju objęte jest art. 7 dyrektywy 92/12 lub art. 33 dyrektywy 2008/118?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Występując z pierwszym pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7–9 dyrektywy 92/12 oraz art. 1 i 4 rozporządzenia nr 3649/92 należy interpretować w ten sposób, że zobowiązują one podmiot gospodarczy, taki jak w postępowaniu głównym, do sprawdzenia, czy nabywcy z innych państw członkowskich zamierzają dokonać przywozu wyrobów akcyzowych do innego państwa członkowskiego, a jeżeli tak, to czy przywóz ten dokonywany jest w celach prywatnych, czy handlowych.

23 Na wstępie trzeba przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zadaniem dyrektywy 92/12 jest ustanowienie zasad dotyczących przechowywania i przepływu wyrobów akcyzowych oraz kontroli nad nimi, w szczególności w celu zapewniania jednakowej wymagalności podatku akcyzowego we wszystkich państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie C-5/05 Joustra, Zb.Orz. s. I-11075, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W dyrektywie 92/12 wprowadzone zostało w tym zakresie rozróżnienie, co wynika w szczególności z jej motywów piątego i szóstego, pomiędzy z jednej strony wyrobami przechowywanymi w celach handlowych, które powinny być przewożone wraz z odpowiednią dokumentacją, a z drugiej strony towarami nabywanymi przez jednostki na własny użytek, których przewóz nie wymaga żadnego dokumentu.

25 Zgodnie z art. 1 rozporządzenia nr 3649/92, jeżeli wyroby akcyzowe, które zostały przeznaczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim, mają być wprowadzone do obrotu w innym państwie członkowskim w celach określonych w art. 7 dyrektywy 92/12, to osoba, która jest odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy, ma obowiązek sporządzenia uproszczonego dokumentu towarzyszącego.

26 Zgodnie z art. 4 tego rozporządzenia uproszczony dokument towarzyszący sporządza się w trzech egzemplarzach, z których egzemplarz nr 1 zatrzymuje dostawca dla celów kontroli podatkowej.

27 Jak wynika z łącznej lektury art. 1 i 4 rozporządzenia nr 3649/92, dostawca zatrzymuje egzemplarz nr 1 uproszczonego dokumentu towarzyszącego tylko w wypadku, gdy dokument ten wystawiła „osoba, która jest odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy", wskazana w art. 1, która powinna w związku z tym wydać ten dokument dostawcy w razie stwierdzenia, że wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w jednym z państw członkowskich mają być przechowywane w innym państwie członkowskich w celach handlowych.

28 W powyższych przepisach brak wskazówek pozwalających uznać, że sprzedawca taki jak spółka Metro, o ile sam nie jest „osobą, która jest odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy" zgodnie z art. 1 rozporządzenia nr 3649/92, ma obowiązek sprawdzać zaistnienie przesłanek wystawienia przez osobę odpowiedzialną i wydania mu uproszczonego dokumentu towarzyszącego w celu zachowania go.

29 Jak zauważa Komisja w swoich uwagach, osoba odpowiedzialna została określona w art. 7 ust. 5 dyrektywy 92/12, który z kolei odsyła do jej art. 7 ust. 3.

30 Zgodnie z tym ostatnim przepisem, w zależności od przypadku, podatek jest należny od osoby dokonującej dostawy lub przechowującej wyroby przeznaczone do dostawy albo od osoby otrzymującej wyroby do użytku w państwie członkowskim innym niż to, w którym wyroby były już dopuszczone do konsumpcji, lub od podmiotu gospodarczego lub instytucji prawa publicznego.

31 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że w systemie „cash & carry" stosowanym przez spółkę Metro to sam klient zajmuje się transportem zakupionych towarów, które mogą być przeznaczone na własny użytek lub do celów handlowych i, jeżeli jest to klient pochodzący ze Szwecji, mogą być używane nie w Szwecji, lecz w Danii.

32 Z powyższego wynika, po pierwsze, że podmiotu takiego jak spółka Metro, będącego sprzedawcą, który nie dokonuje dostawy sprzedanych towarów, nie można uznać za „osobę dokonującą dostawy" w rozumieniu art. 7 ust. 3 dyrektywy 92/12.

33 Następnie podmiotu takiego nie można też uznać za osobę „przechowującą wyroby przeznaczone do dostawy" w rozumieniu art. 7 ust. 3 tej dyrektywy, ponieważ prowadzona przez niego działalność samoobsługowej sprzedaży hurtowej nie pozwala mu zagwarantować ani handlowego wykorzystania towarów sprzedanych klientom szwedzkim, ani nawet tego, że dostawa tych towarów rzeczywiście nastąpi w Szwecji.

34 Wykładnię taką potwierdza art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118, który zastępuje art. 7 ust. 3 dyrektywy 92/12. Nowy przepis odsyła bowiem obecnie do art. 33 ust. 1 dyrektywy 2008/118, wprowadzając wyraźny związek między przechowywaniem w celach handlowych a zastosowaniem wspomnianego art. 33, który, podobnie jak art. 7 dyrektywy 92/12, dotyczy wyrobów „dopuszczonych do konsumpcji w jednym państwie członkowskim" i „przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim".

35 Wreszcie z łącznej analizy art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy 92/12 wynika, że spółka Metro, przedsiębiorstwo z siedzibą w Danii, czyli w państwie członkowskim, w którym dopuszczono do konsumpcji wyroby będące przedmiotem postępowania głównego, nie znajduje się w żadnej z pozostałych sytuacji uregulowanych w art. 7 ust. 3 tej dyrektywy. Dotyczą one bowiem jedynie podmiotów gospodarczych lub instytucji prawa publicznego, dla których przeznaczone są wyroby akcyzowe w państwie członkowskim innym niż to, w którym zostały dopuszczone do konsumpcji.

36 Wniosek taki znajduje również potwierdzenie w brzmieniu art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118, który upraszcza omówione przepisy dyrektywy 92/12 i mówi jedynie o osobie, „której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim".

37 W związku z powyższym należy stwierdzić, że podmiotu gospodarczego takiego jak spółka Metro nie można uznać za „osobę, która jest odpowiedzialna za przepływ wewnątrzwspólnotowy" w rozumieniu art. 1 rozporządzenia nr 3649/92, zatem podmiot ten nie jest zobowiązany sprawdzać zaistnienia przesłanek wystawienia przez osobę odpowiedzialną i wydania mu uproszczonego dokumentu towarzyszącego w celu zachowania go.

38 Wobec całości powyższych rozważań na pierwsze pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 7–9 dyrektywy 92/12 oraz art. 1 i 4 rozporządzenia nr 3649/92 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązują one podmiotu gospodarczego, takiego jak w postępowaniu głównym, do sprawdzenia, czy nabywcy z innych państw członkowskich zamierzają dokonać przywozu wyrobów akcyzowych do innego państwa członkowskiego, a jeżeli tak, to czy przywóz ten dokonywany jest w celach prywatnych, czy handlowych.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

39 Wobec odpowiedzi udzielonej na pierwsze pytanie nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego.

W przedmiocie pytania czwartego

40 Występując z czwartym pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 32–34 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że wprowadzają one istotne zmiany w stosunku do art. 7–9 dyrektywy 92/12, uzasadniające w okolicznościach postępowania głównego odmienną odpowiedź na pierwsze pytanie.

41 Odpowiedź na to pytanie wynika z odpowiedzi na pierwsze pytanie, a w szczególności z pkt 34 i 36 niniejszego wyroku.

42 Trzeba bowiem stwierdzić, że art. 32–34 dyrektywy 2008/118 nie wprowadzają istotnych zmian w stosunku do art. 7–9 dyrektywy 92/12, lecz przejmują ich treść i upraszczają ich brzmienie.

43 W związku z powyższym na czwarte pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 32–34 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że nie wprowadzają one istotnych zmian w stosunku do art. 7–9 dyrektywy 92/12, uzasadniających w okolicznościach postępowania głównego odmienną odpowiedź na pierwsze pytanie.

W przedmiocie pytania piątego

44 Występując z piątym pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 8 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że może on obejmować zakup wyrobów akcyzowych w takich okolicznościach jak w postępowaniu głównym.

45 W tej kwestii należy przypomnieć, że wyroby, które nie są przechowywane w celach prywatnych, należy zawsze uznawać za przechowywane w celach handlowych (zob. ww. wyrok w sprawie Joustra, pkt 29).

46 Jak wynika ze sformułowania art. 7 dyrektywy 92/12, dotyczy on zakupu wyrobów akcyzowych w takich okolicznościach jak w postępowaniu głównym, jeżeli wyroby te mają być przechowywane w innym państwie członkowskim w celach handlowych.

47 Jednakże, jak wynika z analizy pierwszego pytania, jest również możliwe, że wyroby te będą nabywane przez jednostki na ich własny użytek i przewożone przez nie do Szwecji. W takim wypadku wyroby te podlegają przepisowi art. 8 dyrektywy 92/12.

48 W związku z powyższym na piąte pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 8 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że może on obejmować zakup wyrobów akcyzowych w takich okolicznościach jak w postępowaniu głównym, jeżeli są one nabywane przez jednostki na ich własny użytek i transportowane przez nie, co powinny każdorazowo ustalić właściwe organy krajowe.

W przedmiocie kosztów

49 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuły 7–9 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, zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia

1992 r., oraz art. 1 i 4 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 3649/92 z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przepływie produktów objętych podatkiem akcyzowym, przeznaczonych do konsumpcji w państwie członkowskim wysyłki, należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązują one podmiotu gospodarczego, takiego jak w postępowaniu głównym, do sprawdzenia, czy nabywcy z innych państw członkowskich zamierzają dokonać przywozu wyrobów akcyzowych do innego państwa członkowskiego, a jeżeli tak, to czy przywóz ten dokonywany jest w celach prywatnych, czy handlowych.

2) **Artykuły 32–34 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, należy interpretować w ten sposób, że nie wprowadzają one istotnych zmian w stosunku do art. 7–9 dyrektywy 92/12, zmienionej dyrektywą 92/108, uzasadniających w okolicznościach postępowania głównego odmienną odpowiedź na pierwsze pytanie.**

3) **Artykuł 8 dyrektywy 92/12, zmienionej dyrektywą 92/108, należy interpretować w ten sposób, że może on obejmować zakup wyrobów akcyzowych w takich okolicznościach jak w postępowaniu głównym, jeżeli są one nabywane przez jednostki na ich własny użytek i transportowane przez nie, co powinny każdorazowo ustalić właściwe organy krajowe.**

Podpisy