WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 2 kwietnia 2009 r.*

W sprawie C-83/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Thüringer Finanzgericht (Niemcy) postanowieniem z dnia 28 listopada 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 lutego 2008 r., w postępowaniu

Glückauf Brauerei GmbH

przeciwko

Hauptzollamt Erfurt,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 grudnia 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Glückauf Brauerei GmbH, przez H. Deitersa, Rechtsanwalt, oraz przez J. Wernera, Steuerberater i Wirtschaftsprüfer,

— w imieniu rządu greckiego, przez O. Patsopoulou, S. Alexandriou oraz I. Pouli, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Ineza Fernandesa oraz C. Guerra Santos, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez W. Möllsa, działającego w charakterze pełnomocnika,

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. 4 ust. 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. L 316, s. 21).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką prawa niemieckiego Glückauf Brauerei GmbH (zwaną dalej „Glückauf") a Hauptzollamt Erfurt (zwanym dalej „Hauptzollamt") w przedmiocie odmowy zastosowania wobec tej spółki obniżonej stawki podatku akcyzowego od produkowanego przez nią piwa.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z motywem trzecim dyrektywy 92/83 „dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego ważne jest ustalenie wspólnych definicji dla wszystkich produktów zaliczanych do tej grupy".

4 Motyw siódmy tej dyrektywy stanowi, że w przypadku piwa produkowanego w małych niezależnych browarach oraz alkoholu etylowego produkowanego w małych gorzelniach konieczne jest przyjęcie wspólnych rozwiązań pozwalających państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego od tych produktów.

5 Zgodnie z motywem siedemnastym tej dyrektywy, w przypadku gdy państwom członkowskim zezwala się na stosowanie obniżonych stawek podatku, stawki te nie powinny prowadzić do zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym.

6 Artykuł 4 dyrektywy 92/83 stanowi:

„1. Państwa członkowskie mają prawo stosować do piwa produkowanego przez niezależne, małe browary obniżone stawki podatku akcyzowego, zróżnicowane zależnie od wielkości rocznej produkcji danych browarów, z zachowaniem następujących limitów:

— stawek obniżonych nie stosuje się wobec zakładów produkujących ponad 200 000 hl piwa rocznie,

— stawki obniżone, które mogą kształtować się poniżej poziomu stawki minimalnej, mogą być niższe maksymalnie o 50% od standardowej, krajowej stawki podatku akcyzowego.

2. Do celów stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego przez pojęcie „niezależny, mały browar" rozumie się browar, który jest prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów, mieści się w budynkach usytuowanych poza terenem należącym do jakiegokolwiek innego browaru i nie działa na mocy licencji.

Jednakże w przypadku gdy dwa lub więcej małych browarów współpracują ze sobą, a ich łączna wielkość rocznej produkcji nie przekracza 200 000 hl, mogą one być traktowane jako jeden niezależny, mały browar.

3. Państwa członkowskie mają obowiązek dopilnowania, aby wszelkie stosowane przez nie obniżone stawki podatku stosowane były na równych prawach do piwa dostarczanego na ich terytorium z niezależnych małych browarów znajdujących się w innych państwach członkowskich. W szczególności są one zobowiązane dopilnować, by od poszczególnych dostaw piwa z innych państw członkowskich nie pobierano podatku wyższego niż dokładna równowartość odpowiedniego podatku w walucie krajowej".

Uregulowania krajowe

7 Artykuł 4 dyrektywy 92/83 został transponowany do prawa niemieckiego przez art. 2 Biersteuergesetz (ustawy o opodatkowaniu piwa) z dnia 21 grudnia 1992 r. (BGBl. 1992 I, s. 2150, zwanej dalej „BierStG"), w następujący sposób:

„[…]

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 stosuje się obniżoną stawkę podatku od piwa wyprodukowanego w technologii piwowarskiej przez niezależne browary o łącznej produkcji rocznej nieprzekraczającej 200 000 hl piwa, zmieniającą się w sposób równomierny stopniowo co 1000 hl […].

3. Za niezależny uznaje się browar, który jest prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów, mieści się w budynkach usytuowanych poza terenem należącym do jakiegokolwiek innego browaru i nie produkuje piwa na mocy licencji. […]

4. Browary zależne od siebie wzajemnie o łącznej produkcji rocznej nieprzekraczającej 200 000 hl piwa mogą być uznane za jeden browar dla celów stosowania obniżonej stawki podatku.

[…]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Glückauf, mająca formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, prowadzi browar. Z uwag przekazanych Trybunałowi wynika, że jej produkcja roczna nie przekracza 200 000 hl piwa.

9 W 2005 r. udziały w Glückauf należały między innymi do spółki prawa austriackiego Menz Beratungs- und Beteiligungs GmbH (zwanej dalej „Menz"), która miała ich 3%, oraz do spółki prawa niemieckiego Innstadt Brauerei AG (zwanej dalej „Innstadt"), która jako główny udziałowiec miała ich 48%. Obie te spółki razem posiadały więc 51% udziałów w Glückauf.

10 Ponadto akcje Innstadt należały między innymi do spółki prawa austriackiego Ottakringer Brauerei AG (zwanej dalej „Ottakringer"), która miała ich 49%, oraz do

Menz, która miała ich 30,7%. Prezesem zarządu Ottakringer, a równocześnie udziałowcem zarządzającym Menz był S. Menz.

11 Dodatkowo, spółką dominującą wobec Ottakringer i jej akcjonariuszem większościowym była spółka prawa austriackiego Getränke Holding AG. Akcje tej ostatniej należały w około 81% do rodzin Wenckheim (około 65%) i Menz (około 16%). Zgodnie ze statutem Ottakringer w razie równowagi głosów dwóch członków zarządu, czyli C. Wenckheim i S. Menza, rozstrzygające znaczenie miał głos prezesa, czyli S. Menza.

12 Zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym Innstadt, jako przedsiębiorstwo powiązane, została uwzględniona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym Ottakringer, na mocy zarówno międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej (IFRS), jak i austriackiego kodeksu handlowego. Natomiast Glückauf została wykazana jako spółka należąca do Innstadt w części obejmującej 48% udziałów.

13 Bezsporne jest, że w okresie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, Innstadt i Ottakringer, których łączna roczna produkcja piwa przekraczała 200 000 hl, nie współpracowały na rynku z Glückauf. Pomiędzy tymi przedsiębiorstwami nie istniały porozumienia cenowe, umowy licencyjne lub porozumienia o przekazywaniu zysków. Podobnie nie ulega wątpliwości, że działały one na różnych rynkach regionalnych i miały różną klientelę i różny asortyment napojów. Nie była też prowadzona żadna wspólna akcja promocyjna tych przedsiębiorstw.

14 Hauptzollamt uznał pierwotnie spółkę Glückauf za browar niezależny od Innstadt i Ottakringer oraz zastosował wobec niej, zgodnie z art. 2 ust. 2 BierStG, obniżoną stawkę podatku akcyzowego od piwa. Jednakże po uzyskaniu informacji, że od 2001 r. spółka Menz posiadała 3% udziałów w Glückauf, Hauptzollamt uznał, że ta ostatnia jest

uzależniona ekonomicznie od Ottakringer, i zażądał od niej, na mocy decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, zapłaty różnicy pomiędzy należną kwotą podatku akcyzowego o obniżonej stawce a kwotą tego podatku ustaloną według zwykłej stawki.

15 Po bezskutecznym odwołaniu Glückauf wniosła skargę na decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego do Thüringer Finanzgericht. W skardze podniosła, że kryterium niezależności ekonomicznej należy interpretować w świetle celów dyrektywy 92/83 i zachowań rynkowych spółek. W niniejszym przypadku istnienie zależności ekonomicznej można byłoby bowiem stwierdzić tylko, jeżeli przedsiębiorstwa powiązane poprzez udziały podmiotu trzeciego występowałyby i działałyby na rynku jako jedno przedsiębiorstwo.

16 Thüringer Finanzgericht zastanawia się nad kwestią, czy odmowa przez Hauptzollamt stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego, o której mowa w art. 2 ust. 3 BierStG, jest zgodna z art. 4 dyrektywy 92/83. Sąd ten jest zdania, że żaden z udziałowców Glückauf nie ma bezpośrednio większości głosów w tej spółce ani nie jest w stanie, na mocy postanowień umownych, wywierać na tę spółkę decydującego wpływu. Zakładana przez Hauptzollamt zależność istnieje tylko poprzez udział osoby trzeciej, a zatem w niniejszej sprawie chodzi jedynie o kryterium niezależności ekonomicznej.

17 Sąd krajowy zastanawia się, czy kryterium powyższe zostaje spełnione w razie wystąpienia powiązań o charakterze osobistym, w braku bezpośredniego udziału w kapitale spółki pozwalającego osobie trzeciej na uczestniczenie w podejmowaniu decyzji przez browar. W tym zakresie sąd ten wskazuje, że interpretacja pojęcia niezależności, która ogranicza się jedynie do oceny zachowania browarów na rynku, może być niewystarczająca. Jego zdaniem, skoro związki zależności pomiędzy różnymi browarami mogą wynikać nie tylko ze struktury ekonomicznej, ale również ze struktury prawnej, to należy zbadać łączny skutek kryteriów niezależności prawnej i ekonomicznej.

18 W tych okolicznościach Thüringer Finanzgericht postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wymagane dla zastosowania obniżonych stawek podatkowych kryteria niezależności prawnej i ekonomicznej występujące w art. 4 ust. 1 dyrektywy Rady 92/83 […] z uwagi na motywy tej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, że zależność ekonomiczną między poza tym prawnie niezależnymi browarami należy przyjąć tylko wtedy, gdy dane browary nie mogą prowadzić działalności na rynku w sposób od siebie niezależny, czy też wystarczy już faktyczna możliwość wywierania wpływu na działalność handlową browarów, by stwierdzić, że kryterium niezależności nie jest spełnione?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Zwracając się z powyższym pytaniem prejudycjalnym, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy dla celów stosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego od piwa przewidziany w art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 warunek, by dany browar był niezależny prawnie i ekonomicznie od wszelkich innych browarów, należy interpretować w ten sposób, iż kryterium niezależności ekonomicznej browarów, które są niezależne od siebie prawnie, odnosi się wyłącznie do zachowania tych browarów na rynku, czy też kryterium to nie jest już spełnione, jeżeli pewna osoba ma możliwość wywierania faktycznego wpływu na działalność gospodarczą tych browarów.

20 W celu udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie należy przeanalizować pojęcie „browar prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów” w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83.

21 Na wstępie należy przypomnieć, że zarówno z motywu trzeciego, jak i z tytułu dyrektywy 92/83 wynika, że w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego wprowadza ona wspólne definicje dla wszystkich produktów objętych jej zakresem oraz wpisuje się w ramy polityki harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych. W celu zapewnienia jej jednolitego stosowania, wykładnia zawartych w niej pojęć powinna mieć charakter autonomiczny, oparty na brzmieniu odpowiednich przepisów, jak również na celach, którym służy ta dyrektywa (zob. analogicznie wyroki: z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, Rec. s. I-3537, pkt 19; z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-495/04 Smits-Koolhoven, Zb.Orz. s. I-3129, pkt 17).

22 Zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 92/83 państwa członkowskie mogą stosować obniżone stawki podatku akcyzowego w odniesieniu do piwa produkowanego przez niezależne małe browary, których roczna produkcja nie przekracza 200 000 hl, o ile te obniżone stawki nie są niższe o więcej niż 50% od standardowej krajowej stawki podatku akcyzowego.

23 Artykuł 4 ust. 2 wyjaśnia, że niezależny mały browar to browar, który jest prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów, mieści się w budynkach usytuowanych poza terenem należącym do jakiegokolwiek innego browaru i nie prowadzi produkcji na mocy licencji. Przepis ten wskazuje również, że w przypadku, gdy co najmniej dwa małe browary współpracują ze sobą, a łączna wielkość ich rocznej produkcji nie przekracza 200 000 hl, mogą one być traktowane jako jeden niezależny, mały browar.

24 Zatem z brzmienia art. 4 dyrektywy 92/83 wynika, że browar, który chciałby skorzystać z obniżonej stawki podatku akcyzowego od piwa, musi spełnić dwie przesłanki, to

znaczy: przesłankę ilościową, dotyczącą maksymalnej produkcji rocznej piwa, oraz przesłankę jakościową, odnoszącą się do jego niezależności od wszelkich innych browarów.

25 Zgodnie z motywami siódmym i siedemnastym dyrektywy 92/83 jej celem jest przyjęcie, w odniesieniu do piwa produkowanego przez niezależne, małe browary, wspólnych rozwiązań pozwalających państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego od tych produktów, przy jednoczesnym zapewnieniu, by stawki te nie prowadziły do zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym.

26 Z powyższego wynika, że dyrektywa 92/83 ma na celu zapobieganie temu, by korzyść w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego była przyznawana browarom, których wielkość i zdolność produkcji może wywoływać zakłócenia na rynku wewnętrznym. W tych okolicznościach kryteria niezależności prawnej i niezależności ekonomicznej, o których mowa w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy, zmierzają do zapewnienia, by każda forma zależności ekonomicznej lub prawnej pomiędzy browarami prowadziła do wyłączenia możliwości przyznania korzyści podatkowej w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego od piwa.

27 W konsekwencji, w świetle celów realizowanych przez dyrektywę 92/83, przepis ten wymaga, by małe browary, których roczna produkcja piwa nie przekracza 200 000 hl, były rzeczywiście niezależne od wszelkich innych browarów zarówno z punktu widzenia struktury prawno-ekonomicznej, jak i struktury produkcji, gdyż mają one wykorzystywać budynki mieszczące się poza terenem jakiegokolwiek innego browaru i nie mogą produkować piwa na licencji.

28 W tym kontekście pojęcie „browar, który jest prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów" w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 oznacza konieczność sprawdzenia, czy pomiędzy danymi browarami istnieje związek zależności prawnej, w szczególności na poziomie zarządu lub na gruncie przysługiwania udziałów

lub prawa głosu, albo też stosunek zależności ekonomicznej mogący wpłynąć na zdolność podejmowania przez te browary decyzji gospodarczych w sposób samodzielny.

29 Należy dodać, że kryterium niezależności ma na celu zapewnienie, by obniżona stawka podatku akcyzowego służyła rzeczywiście browarom, dla których ich nieznaczna wielkość stanowi utrudnienie, a nie browarom należącym do grupy kapitałowej. W tych okolicznościach, aby przy stosowaniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 uwzględniane były jedynie browary, które są rzeczywiście prawnie i ekonomicznie niezależne, należy zapewnić, by przesłanka niezależności nie była obchodzona w sposób czysto formalny, w szczególności dzięki porozumieniom prawnym pomiędzy poszczególnymi rzekomo niezależnymi, małymi browarami, które w rzeczywistości tworzą grupę ekonomiczną o wielkości produkcji przekraczającej granice określone w art. 4 dyrektywy 92/83 (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-91/01 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-4355, pkt 50).

30 W sprawie toczącej się przed sądem krajowym sąd ten wychodzi z założenia, że spółka Glückauf jest prawnie niezależna od wszelkich innych browarów, w szczególności od Innstadt, Ottakringer i Menz. Zadane przez niego pytanie dotyczy kwestii, czy badanie kryterium niezależności ekonomicznej ograniczone jest do rzeczywistego zachowania danych browarów na rynku, czy też, przeciwnie, okoliczność, że ta sama osoba może wywierać wpływ na działalność gospodarczą tych browarów, może być wystarczająca do stwierdzenia, że to kryterium ekonomiczne nie zostało spełnione.

31 Należy stwierdzić, że jak to wynika z pkt 28 niniejszego wyroku oraz jak to podkreśliła Komisja w swych uwagach na piśmie, pojęcie „niezależność ekonomiczna" w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 odsyła do zdolności danego browaru do podejmowania decyzji gospodarczych w sposób samodzielny.

32 Sąd krajowy wyjaśnia, że S. Menz, sprawujący mandat członka zarządu w spółkach Ottakringer i Menz, jest w stanie wywierać wpływ na politykę gospodarczą Glückauf za

pośrednictwem Innstadt, Ottakringer i Menz. Zdaniem bowiem sądu krajowego, biorąc pod uwagę strukturę udziałową w każdym z tych browarów oraz sposób uregulowania prawa głosu w Ottakringer, S. Menz, mimo że nie posiada bezpośrednio udziału w Glückauf, ma faktyczną możliwość wywierania wpływu na działalność gospodarczą tej spółki oraz może wprowadzić zbieżność interesów i podejmowania decyzji pomiędzy tą spółką a Innstadt i Ottakringer.

33 Sytuacja taka jak w sprawie przed sądem krajowym, w której pomiędzy poszczególnymi browarami istnieją związki strukturalne dotyczące udziałów i prawa głosu oraz w której ta sama osoba, sprawując funkcję członka zarządu w kilku browarach, jest w stanie, niezależnie od swego rzeczywistego zachowania, wywierać wpływ na podejmowane przez nie decyzje gospodarcze, wyklucza możliwość uznania tych browarów za wzajemnie od siebie niezależne ekonomicznie w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83.

34 W tym kontekście, skoro zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd krajowy Innstadt i Ottakringer produkują ponad 200 000 hl piwa rocznie, przyznanie Glückauf korzyści w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego od piwa pomijałoby przesłankę dotyczącą ilości piwa produkowanego rocznie, przewidzianą w art. 4 ust. 1 tej dyrektywy.

35 Jeśli chodzi o ewentualne znaczenie zachowań rynkowych browarów dla potrzeb określenia ich niezależności ekonomicznej, to należy dodatkowo podnieść, że po pierwsze, art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 dotyczy struktury prawnej i ekonomicznej browarów, nie odnosząc się wprost do ich zachowań rynkowych. Po drugie, jak to zauważyła Komisja, działalność omawianych browarów na odrębnych rynkach i oferowanie odrębnej gamy produktów nie może prowadzić do wniosku o ich wzajemnej niezależności ekonomicznej, gdyż okoliczność ta może bowiem świadczyć nawet o stosowaniu świadomej strategii wprowadzonej na poziomie grupy, w celu unikania lub zmniejszania wewnętrznej konkurencji w ramach tej grupy.

36 W świetle powyższego na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że sytuacja, w której istnieją związki strukturalne dotyczące udziałów i prawa głosu oraz w której ta sama osoba, sprawując funkcję członka zarządu w kilku browarach, jest w stanie, niezależnie od swego rzeczywistego zachowania, wywierać wpływ na podejmowane przez nie decyzje gospodarcze, wyklucza możliwość uznania tych browarów za wzajemnie od siebie niezależne ekonomicznie.

W przedmiocie kosztów

37 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych należy interpretować w ten sposób, że sytuacja, w której istnieją związki strukturalne dotyczące udziałów i prawa głosu oraz w której ta sama osoba, sprawując funkcję członka zarządu w kilku browarach, jest w stanie, niezależnie od swego rzeczywistego zachowania, wywierać wpływ na podejmowane przez nie decyzje gospodarcze, wyklucza możliwość uznania tych browarów za wzajemnie od siebie niezależne ekonomicznie.

Podpisy