Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
EVGENIEGO TANCHEVA
przedstawiona w dniu 21 stycznia 2021 r. [1]

Sprawa C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
przeciwko
WR

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki akcyzowe – Dyrektywa 2008/118/WE – Osoba zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego – Osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy – Osoba, która uczestniczyła w nieprawidłowości – Pojęcie – Osoba przewożąca wyroby – Nieponoszący winy pośrednik

1. W niniejszym odesłaniu prejudycjalnym Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) zwraca się o dokonanie wykładni art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE [2]. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo, zwanym dalej „HMRC") a WR w przedmiocie zgodności z prawem ustalenia wysokości zobowiązania ciążącego na WR z tytułu podatku akcyzowego nałożonego na wyroby nielegalnie przewożone przez WR do Zjednoczonego Królestwa. Zasadniczą kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest w istocie pytanie, czy kierowca pojazdów ciężarowych (WR), który w momencie powstania obowiązku zapłaty podatku akcyzowego znajdował się w fizycznym posiadaniu wyrobów, od których nie zapłacono podatku, ponosi – w świetle dyrektywy 2008/118 – *odpowiedzialność na zasadzie ryzyka* w zakresie zapłaty tego podatku.

I. Ramy prawne

2. Na potrzeby niniejszej opinii wystarczy odesłać do przepisów prawa Unii i prawa krajowego przytoczonych in extenso w pkt 14–24 wyroku sądu odsyłającego z dnia 19 marca 2019 r. [3].

[1] Język oryginału: angielski.

[2] Dyrektywy Rady 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, zwanej dalej „dyrektywą 2008/118").

[3] [2019] EWCA Civ 465 (zwanego dalej „wyrokiem z dnia 19 marca 2019 r.").

II. Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

3. W dniu 6 września 2013 r. pojazd ciężarowy kierowany przez WR, pracownika prowadzącego działalność na własny rachunek, został zatrzymany w Dover Easter Docks przez funkcjonariuszy United Kingdom Border Agency (straży granicznej Zjednoczonego Królestwa, zwanej dalej „UKBA"). Pojazd ten był załadowany 26 paletami piwa. WR przedstawił funkcjonariuszom UKBA międzynarodowy list przewozowy CMR (zwany dalej „CMR"), z którego wynikało, że przewożone wyroby figurowały w elektronicznym dokumencie administracyjnym posiadającym określony administracyjny numer ewidencyjny. Z CMR wynikało ponadto, że wysyłającym był skład celny w Niemczech, zaś odbiorcą – skład celny w Zjednoczonym Królestwie, który działał pod firmą Seabrook Warehousing Ltd. W związku z tym prima facie istniała zgodność między dokumentami a wyrobami przemieszczanymi w ramach procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego, o której mowa w art. 4 pkt 7 dyrektywy 2008/118.

4. Funkcjonariusze UKBA dokonali jednak weryfikacji w systemie przemieszczania wyrobów akcyzowych (EMCS) i stwierdzili, że administracyjny numer ewidencyjny wskazany w CMR został już wykorzystany w związku z poprzednim transportem piwa do Seabrook. Dlatego też, w przeciwieństwie do tego, co wynikało to z dokumentów, ładunek nie był objęty procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego. Z chwilą przybycia wyrobów do Zjednoczonego Królestwa powstał więc obowiązek zapłaty podatku w Zjednoczonym Królestwie.

5. W konsekwencji HMRC ustaliło wysokość zobowiązania WR z tytułu podatku akcyzowego w kwocie 22 779 GBP (około 25 200 EUR) zgodnie z art. 13 ust. 1 i 2 Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (rozporządzenia z 2010 r. w sprawie przechowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych oraz momentu powstania obowiązku zapłaty podatku) oraz nałożyło na WR karę w wysokości 4897,48 GBP (około 5400 EUR) zgodnie z załącznikiem 41 do Finance Act 2008 (ustawy finansowej z 2008 r.).

6. WR odwołał się od decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego (oraz w sprawie kary) do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo, zwanego dalej „FtT"], który dokonał przedstawionych poniżej ustaleń faktycznych. WR był doświadczonym kierowcą pojazdów ciężarowych, który w latach 2009–2013 pracował w przedsiębiorstwie transportowym, natomiast od 2013 r. uważał się za osobę prowadzącą działalność na własny rachunek (przy czym swoją działalność gospodarczą zarejestrował do celów podatkowych dopiero w 2015 r.). Wynagrodzenie wypłacano mu gotówką bez jakichkolwiek potrąceń. W 2014 r. WR zgodził się podjąć pracę na rzecz przedsiębiorstwa, które – jak stwierdził – działało pod firmą „Kells", w zamian za wynagrodzenie w kwocie 250 GBP tygodniowo (przy założeniu wykonywania pracy przez dwa do trzech dni w tygodniu) lub 350–360 GBP [tygodniowo] (przy założeniu wykonywania pracy przez większą liczbę dni). Nie sporządzono żadnej pisemnej umowy, a WR otrzymywał wynagrodzenie w gotówce z ręki do ręki lub odbierał je ze schowka na postoju dla ciężarówek.

7. Zgodnie z ustaleniami FtT WR udawał się na postój dla ciężarówek, skąd zabierał pustą naczepę, którą odwoził następnie na strzeżony parking naczep w Calais (Francja) i zamieniał ją na naczepę załadowaną wyrobami, które miały trafić do Zjednoczonego Królestwa. Dokumenty towarzyszące ładunkowi były umieszczone w tubie z boku naczepy. WR zapoznawał się z tymi dokumentami, wśród których znajdował się CMR i specyfikacja wysyłkowa, aby ustalić, jakie wyroby będzie przewozić i dokąd mają one trafić. W środowisku, w którym działał WR, tego rodzaju nieformalne porozumienia nie były najwyraźniej niczym niezwykłym: kierowcy pojazdów ciężarowych są bowiem okresowo zatrudniani (niezależnie od tego, czy okoliczności uzasadniają

przyjęcie takiego wniosku, czy też nie) i wynagradzani w gotówce, przy czym nie są sporządzane żadne dokumenty potwierdzające dokonane ustalenia, zaś sami kierowcy nie dociekają, kim są osoby korzystające z ich usług i nieznane HMRC.

8. Według FtT w dniu 6 września 2013 r. WR odebrał transport piwa, które miało trafić do znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie składu podatkowego działającego pod firmą Seabrook. W związku z tym WR wiedział, że ładunek stanowiły wyroby akcyzowe. Po przeprowadzeniu czynności, o których mowa w pkt 4 niniejszej opinii, funkcjonariusze straży granicznej zajęli pojazd i wyroby akcyzowe. WR poinformował osobę, zwaną „Desem", która poleciła mu odebrać towar, o tym, co zaszło, i został on odebrany w Dover. WR otrzymał swoje tygodniowe wynagrodzenie i później nie miał już kontaktu z Desem.

9. FtT stwierdził, że WR nie uczestniczył więc w zmowie w związku z podjętą próbą przemytu. Jego działaniami kierowały osoby organizujące przemyt przewożonych wyrobów; to właśnie te osoby sprawowały de facto i de iure kontrolę nad przedmiotowymi wyrobami w chwili ich zajęcia. WR nie czerpał żadnych korzyści z owych wyrobów. W jego interesie leżało jedynie to, aby postępować zgodnie z instrukcjami, dokonać odbioru wyrobów, dostarczyć je w wyznaczone miejsce oraz otrzymać skromne wynagrodzenie za świadczone przez niego usługi w tym zakresie. WR nie był także właścicielem pojazdu. Niemożliwe jest ustalenie tożsamości osób, które stały za próbą przemytu i świadomie podejmowały działania w tym względzie. WR dysponował jedynie informacjami zawartymi w dokumentach, z którymi zapoznał się w chwili odbioru wyrobów. Na pierwszy rzut oka potwierdzały one fakt przemieszczania wyrobów podlegających stosowanej w prawidłowy sposób w ramach procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego. WR nie miał możliwości sprawdzenia, czy widniejący na CMR administracyjny numer ewidencyjny był już wykorzystany, czy też nie. Z dokumentów nie wynikało także nic, co mogłoby wzbudzić jakiekolwiek podejrzenia WR, który ponadto nie miał dostępu do systemu przemieszczania wyrobów akcyzowych.

10. W związku z powyższym FtT zastosował orzecznictwo Criminal Division of the Court of Appeal (wydziału karnego sądu apelacyjnego, Zjednoczone Królestwo) [4] i orzekł, co następuje: po pierwsze, „powzięcie przez [WR] faktycznej lub domniemanej wiedzy na temat posiadania przemycanych wyrobów mogłoby stanowić wystarczającą podstawę do uznania, że doszło do »przechowywania« […], a także do utraty przez taką osobę statusu »nieponoszącego winy pośrednika«"; niemniej jednak, po drugie, WR był nieponoszącym winy pośrednikiem, w związku z czym nie można uznać, że „przechowywał" wyroby lub „dokonywał dostawy wyrobów" w rozumieniu art. 13 [rozporządzenia z 2010 r.]; oraz, po trzecie, „[w] razie przypisania odpowiedzialności WR w świetle ustalonych przez sąd okoliczności powstałyby poważne wątpliwości co do zgodności z celem przedmiotowych przepisów". FtT uwzględnił odwołanie wniesione przez WR i uchylił decyzję w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego i nałożenia kary.

11. HMRC zaskarżyło powyższe orzeczenie FtT przed Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądem wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo]. Upper Tribunal (sąd wyższej instancji) oddalił skargę HMRC i stwierdził zasadniczo, że nie wniesiono skargi zmierzającej do podważenia ustaleń faktycznych dokonanych przez FtT oraz że w związku z tym na potrzeby postępowania w sprawie skargi przyjęto, iż WR nie powziął ani

[4] Wyrok w sprawie Taylor i Wood przeciwko R ([2013] EWCA Crim 1151).

faktycznej, ani domniemanej wiedzy na temat próby przemytu. Ten sąd w istocie również zastosował wyjątek dotyczący nieponoszącego winy pośrednika i utrzymał w mocy orzeczenie FtT.

12. HMRC wniosło apelację od powyższego wyroku do sądu odsyłającego, czyli do Court of Appeal (sądu apelacyjnego, Zjednoczone Królestwo). Sąd ten oddalił apelację wniesioną od wyroku Upper Tribunal (sądu wyższej instancji) przez HMRC w zakresie kary nałożonej na podstawie załącznika 41 do Finance Act 2008 (ustawy finansowej z 2008 r.). Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości co do ważności rozstrzygnięcia Upper Tribunal (sądu wyższej instancji), w szczególności w przedmiocie kwestii, czy kierowca pojazdów ciężarowych – któremu nie przysługują żadne prawa w odniesieniu do przewożonych wyrobów i który nie czerpie z nich żadnych korzyści, a także który nie ma świadomości, że owe wyroby podlegają podatkowi akcyzowemu, lub nie ma podstaw, aby tak sądzić – jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego zgodnie z art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118.

13. W tych okolicznościach Court of Appeal (sąd apelacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy osoba znajdująca się w fizycznym posiadaniu wyrobów akcyzowych w chwili, w której podatek akcyzowy od tych wyrobów staje się wymagalny w państwie członkowskim B, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku akcyzowego zgodnie z art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 […], jeżeli:

   a) osobie tej nie przysługują żadne prawa do tych wyrobów akcyzowych ani nie czerpie z nich żadnych korzyści prawnych lub gospodarczych;

   b) osoba ta przewoziła owe wyroby akcyzowe, za wynagrodzeniem, w imieniu innych osób, z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B; oraz

   c) osoba ta wiedziała, że wyroby, które znajdowały się w jej posiadaniu, były wyrobami akcyzowymi, ale – ani w momencie, w którym podatek akcyzowy od owych wyrobów stał się wymagalny, ani też przed tym momentem – nie wiedziała, że stał się on wymagalny w państwie członkowskim B, i nie miała podstaw, aby tak sądzić?

2. Czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby inna, gdyby taka osoba nie wiedziała, że wyroby, które znajdowały się w jej posiadaniu, były wyrobami akcyzowymi?".

III. Analiza

A. Streszczenie argumentów stron

14. Uwagi na piśmie przedstawili Trybunałowi WR, rząd Zjednoczonego Królestwa, rządy niderlandzki i włoski oraz Komisja.

15. WR (druga strona postępowania głównego) podnosi zasadniczo, że oba sądy krajowe słusznie uznały go za „nieponoszącego winy pośrednika", ponieważ: po pierwsze, nie przysługiwały mu jakiekolwiek prawa do wyrobów, które przewoził, za wynagrodzeniem, w imieniu innych osób, ani nie czerpał z nich jakichkolwiek korzyści; po drugie, nie był on świadomy tego, iż od przewożonych wyrobów nie zapłacono podatku; oraz, po trzecie, nie można było tego od niego

oczekiwać, w związku z czym nie można uznać, że jest on zobowiązany do zapłaty tego podatku zgodnie z art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118. Przyjęcie, że osoba znajdująca się w sytuacji WR jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego, spowodowałoby poważne zakłócenie w wymianie handlowej, ponieważ oznaczałoby, iż kierowca-dostawca (pracujący na przykład dla firmy DHL), który odebrał skrzynkę wina z punktu A i dostarczył ją do punktu B, byłby (tylko z tej przyczyny, że wiedział, iż opakowanie zawierało wino, lub powinien był się tego domyślić z oznaczeń na opakowaniu), zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, jeżeli okazałoby się, że od tejże skrzynki wina nie uiszczono tego podatku.

16. Ponadto art. 38 dyrektywy 2008/118, zgodnie z którym podatek akcyzowy należny z tytułu nieprawidłowości występującej podczas przemieszczania wyrobów akcyzowych jest wymagalny od „każdej osoby, która uczestniczyła w nieprawidłowości", należy interpretować w ten sposób, że słowo „uczestniczyła" oznacza, iż dana osoba wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowości.

17. Co więcej, z dyrektywy 2008/118 nie wynika w żaden sposób, że ów podatek ma być pobierany od osób, które nie czerpią żadnych korzyści z przemieszczanych wyrobów i które nie wiedzą (oraz które nie mają żadnych podstaw, aby sądzić), iż od takich wyrobów nie zapłacono podatku. Przyjęcie tego rodzaju wykładni nie byłoby właściwe i niezbędne do zapewnienia osiągnięcia celów dyrektywy 2008/118 i w związku z tym naruszałoby zasadę proporcjonalności.

18. Rząd Zjednoczonego Królestwa, rząd niderlandzki oraz Komisja utrzymują zasadniczo, że art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, iż nakłada on wymóg, aby osoba, która „przechowuje wyroby" w momencie powstania obowiązku zapłaty podatku akcyzowego – taka jak WR – była zobowiązana do zapłaty tego podatku.

19. Rząd włoski formułuje analogiczny wniosek, ale powołuje się w tym względzie na art. 38 dyrektywy 2008/118.

B. Ocena

1. Uwagi wstępne

20. Moim zdaniem jest stosowne, aby na oba pytania prejudycjalne odpowiedzieć łącznie, skoro sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy kierowca pojazdów ciężarowych, taki jak WR, ma być zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, w szczególności na podstawie art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118, jeżeli nie czerpie on z owych wyrobów żadnych korzyści oraz nie wie, że podatek akcyzowy od owych wyrobów stał się wymagalny, i nie ma żadnych podstaw, aby tak sądzić.

21. Z powodów przedstawionych poniżej uznałem, że stanowisko przedstawione przez wszystkie strony (z wyjątkiem WR) jest prawidłowe. W związku z tym na powyższe pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: kierowca pojazdów ciężarowych, taki jak WR, ponosi odpowiedzialność na zasadzie ryzyka w związku z zapłatą podatku akcyzowego.

22. Przeanalizuję w szczególności cele rozpatrywanego środka oraz właściwe przepisy, jak również zbadam ewentualne analogie z innymi regulacjami.

23. W istocie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część ten przepis stanowi [5]. Podobnie ustalenie znaczenia i zakresu pojęć, których definicji prawo Unii nie zawiera, winno zostać dokonane zgodnie z ich znaczeniem przyjętym zwyczajowo w języku potocznym, a także z uwzględnieniem kontekstu, w jakim są one używane, oraz celów danej regulacji [6].

2. W przedmiocie ratio legis dyrektywy 2008/118 i celów właściwych przepisów

24. Dyrektywa 2008/118 ma głównie na celu określenie zasad dotyczących przechowywania, przepływu oraz kontrolowania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym w celu zapewnienia, że podatki akcyzowe są pobierane w ten sam sposób we wszystkich państwach członkowskich [7]. Ta harmonizacja ma doprowadzić do powstania płynnie działającego systemu, w ramach którego podatek akcyzowy jest w założeniu płacony przed dopuszczeniem wyrobów do swobodnego obrotu – tak aby umożliwić swobodne przemieszczanie wyrobów przy zapewnieniu, że organy krajowe faktycznie pobierają odpowiednią należność podatkową – i który umożliwia zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu transakcji dokonywanych pomiędzy państwami członkowskimi.

25. W niniejszej sprawie wyroby nie były przemieszczane w ramach procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego, ponieważ dokumenty były fałszywe (wyroby akcyzowe przewożono na podstawie CMR zawierającego nieprawidłowy administracyjny numer ewidencyjny).

26. Z postanowienia odsyłającego wynika, że wskutek nieważności dokumentu mającego służyć wykazaniu, iż przedmiotowe wyroby znajdowały się w obrocie w ramach systemu zawieszenia poboru podatku akcyzowego, wyroby te zostały już dopuszczone do konsumpcji i były przechowywane do celów handlowych, co doprowadziło do natychmiastowego powstania zobowiązania do zapłaty podatku akcyzowego z chwilą ich przybycia do Zjednoczonego Królestwa.

27. Mając na uwadze cel dyrektywy 2008/118 (przedstawiony w pkt 24 niniejszej opinii), akt ten określa katalog osób zobowiązanych do zapłaty podatku.

28. Zgodnie z art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku są zatem: po pierwsze, osoba, która realizuje dostawę wyrobów; po drugie, osoba, która przechowuje wyroby (ustalana na podstawie czysto obiektywnego kryterium ich posiadania fizycznego); lub, po trzecie, osoba, której dostarczono wyroby w drugim państwie członkowskim. Artykuł 38 ust. 3 dyrektywy 2008/118 stanowi, że w razie wystąpienia nieprawidłowości podatek jest wymagalny od „osoby, która zagwarantowała płatność podatku zgodnie z art. 34 ust. 2 lit. a) lub art. 36 ust. 4 lit. a)", oraz od „każdej osoby, która uczestniczyła w nieprawidłowości".

29. Co się tyczy celów dyrektywy 2008/118 – jak wyjaśnię to w poniższej sekcji – *szerokie sformułowanie* omawianych przepisów, w których wskazano szereg osób potencjalnie zobowiązanych solidarnie do zapłaty podatku, bez ustanowienia żadnego porządku ich

[5] Wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 26); z dnia 19 lipca 2012 r., A (C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

[6] Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2012 r., BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

[7] Zobacz wyrok z dnia 5 kwietnia 2001 r., van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 39).

pierwszeństwa, ma na celu zagwarantowanie, aby należność podatkowa została rzeczywiście uiszczona, co oznacza, że *należy w tym celu określić osobę ponoszącą odpowiedzialność*. Do tego stanowiska przychyla się Trybunał w swoim orzecznictwie [8].

30. W art. 8 ust. 2 dyrektywy 2008/118 wprowadzono *zasadę odpowiedzialności solidarnej*: „[j]eżeli w odniesieniu do tego samego długu akcyzowego występuje kilku dłużników, są oni solidarnie zobowiązani do zapłaty tego długu".

31. Z owej zasady wynika, że *każdy dłużnik* jest odpowiedzialny za *całkowitą kwotę* tego długu i że wierzyciel może, co do zasady, zażądać zapłaty długu od jednego lub wielu dłużników, wedle swego wyboru [9].

32. Moim zdaniem dokonany przez prawodawcę Unii wybór stosowania zasady odpowiedzialności solidarnej jest zgodny z systematyką dyrektywy 2008/118, która zmierza do *zapewnienia faktycznego poboru należności z tytułu podatku akcyzowego*. Wynika to z motywów 15, 19 i 20 dyrektywy 2008/118; na doniosłe znaczenie tej kwestii zwrócono również uwagę w postępowaniu w sprawie van de Water [10].

33. Ponadto w motywie 8 dyrektywy 2008/118 jasno wskazano, że dokonuje ona harmonizacji nie tylko pojęć wyrobów podlegających opodatkowaniu i miejsca, w którym podatek staje się wymagalny, lecz także katalogu osób zobowiązanych do zapłaty podatku akcyzowego. W związku z tym, jeżeli dana osoba znajduje się w fizycznym posiadaniu wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji, to taka osoba jest zobowiązana do zapłaty należnego podatku niezależnie od tego, czy wie albo czy powinna wiedzieć o tym, że owe wyroby podlegają opodatkowaniu.

34. Mechanizm odpowiedzialności solidarnej ma bowiem w założeniu dać organom większe możliwości w zakresie dochodzenia roszczeń, a tym samym wzmocnić skuteczność działań w dziedzinie efektywnego poboru należności z tytułu podatku akcyzowego [11], jak również zapewnić ochronę środków własnych Unii Europejskiej.

35. Uważam (podobnie jak rząd niderlandzki), że cel dyrektywy 2008/118 (zob. pkt 24 niniejszej opinii) byłby naruszony, gdyby na organach podatkowych spoczywał obowiązek wykazania, iż osoba zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego wiedziała, że podatek akcyzowy od danych wyrobów jest należny. Tego rodzaju wymóg znacząco utrudniłby w praktyce pobór należności podatkowej.

36. Wymóg posiadania wiedzy w rzeczywistości sprzyja bowiem uchylaniu się od opodatkowania podatkiem akcyzowym. Transakcje skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu podatku akcyzowego są często dokonywane z wykorzystaniem sieci, w ramach których podejmowane są działania w dziedzinie obrotu handlowego, przewozu i odsprzedaży, w związku z którymi to działaniami każda konkretna osoba ma do odegrania pewną (niewielką) rolę. Całkowicie możliwe jest zatem, że dana osoba – taka jak kierowca pojazdu ciężarowego – sama

[8] Wyroki: z dnia 5 kwietnia 2001 r., van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 41, 42); z dnia 3 lipca 2014 r., Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, pkt 25, 26).

[9] Zobacz wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 85).

[10] Zobacz wyrok z dnia 5 kwietnia 2001 r., van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, pkt 41); opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, pkt 27).

[11] W tym względzie zob. także wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 88).

nie ma żadnej wiedzy i stanowi jedynie małe ogniwo w całym łańcuchu. Okoliczność ta nie może jednak stać na przeszkodzie temu, aby owa osoba ponosiła odpowiedzialność, ponieważ w przeciwnym razie nie byłoby możliwe zapewnienie skutecznego opodatkowania.

37. Jak wskazał rząd Zjednoczonego Królestwa, wprowadzenie w ramach pojęć „przechowywania" lub „realizowania dostawy" – o których mowa w art. 8 ust. 1 lit. b) i art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 – wymogu posiadania wiedzy mogłoby podważyć cel dyrektywy 2008/118. Prowadziłoby to do stworzenia możliwości stosunkowo łatwego uchylania się od opodatkowania podatkiem akcyzowym. Jednostka, która znajduje się w fizycznym posiadaniu wyrobów podlegających opodatkowaniu, mogłaby zatem – jak miało to miejsce w przypadku WR – po prostu nie być w stanie wskazać osoby, która zleciła jej przewóz tych wyrobów, jak również podać innych informacji na temat ich właściciela (czy to celowo, czy też z tego względu, że przekazano jej nieprawidłowe informacje).

38. Należy ponownie wskazać, że utrudniłoby to walkę z oszustwami i nadużyciami finansowymi, podczas gdy z systematyki dyrektywy 2008/118 i jej motywów wynika wymóg, zgodnie z którym *organy krajowe mają zapewnić faktyczny pobór należności podatkowej* (zob. pkt 32 niniejszej opinii).

39. Podniesiony przez WR argument, w ramach którego powołuje się on na przykład kierowcy pracującego dla przedsiębiorstwa DHL (zob. pkt 15 niniejszej opinii)[12], można łatwo odeprzeć. Odpowiedzialności nie ponosiłaby osoba realizująca dostawę w imieniu DHL, lecz samo przedsiębiorstwo DHL. Jak podkreślił rząd niderlandzki, WR należy uznać za osobę prowadzącą działalność na własny rachunek, a tym samym za przedsiębiorcę, który zgodził się na wykonanie pracy bez umowy sporządzonej na piśmie i na otrzymanie wynagrodzenia w gotówce. Prowadzenie przedsiębiorstwa wiąże się z ryzykiem gospodarczym, w tym związanym z osobistą odpowiedzialnością przedsiębiorcy za osoby, z którymi zawiera transakcje i od których przyjmuje zlecenia. Ponadto przedsiębiorca może zabezpieczyć się przed takim ryzykiem w drodze zawarcia umowy ubezpieczenia lub umownego przeniesienia takiego ryzyka na klientów.

3. W przedmiocie treści właściwych przepisów

40. Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego jest – zależnie od okoliczności wskazanych w art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 – osoba realizująca dostawę, osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy, lub osoba, której dostarczono wyroby.

41. Moim zdaniem ten przepis został sformułowany w sposób jasny, a jednocześnie wyjątkowo szeroki.

42. Jak podniósł rząd Zjednoczonego Królestwa, żaden przepis dyrektywy 2008/118 nie stoi (podobnie jak żaden przepis uchylonej przez nią dyrektywy 92/12/EWG[13]) na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie nakładały na każdą osobę przechowującą wyroby akcyzowe do celów handlowych, które nie są objęte procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego, obowiązek

[12] Praktycy przytaczali już ten argument w przeszłości. Zobacz C. Snell, Whose duty is it anyway?, *Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, No 5, Winter 2015/2016, s. 8–9.

[13] Dyrektywy Rady z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1).

zapłaty wymagalnej należności podatkowej. Ponadto dyrektywa ta nie zawiera żadnego wymogu przewidującego, że „przechowywanie" wyrobów musi się wiązać po stronie danej osoby z jakąkolwiek szczególną wiedzą na temat jej statusu podatkowego.

43. Zwykłe znaczenie użytych w dyrektywie 2008/118 zwrotów „przechowuje" i „realizuje dostawę" nie budzi wątpliwości – wystarczające jest samo fizyczne posiadanie wyrobów. Z uwagi na fakt, że pomiędzy poszczególnymi wersjami językowymi tekstu nie występują w tym względzie rozbieżności, można przyjąć, iż zakresem wyrażenia „osoba, która przechowuje wyroby", objęta jest każda osoba, która znajduje się w ich posiadaniu, chyba że ta wykładnia jest sprzeczna z celem przepisu lub z ogólnymi zasadami prawa.

44. Gdyby prawodawca Unii zamierzał wprowadzić wymóg posiadania faktycznej lub dorozumianej wiedzy, to ustanowiłby w tym celu wyraźny przepis.

45. Prawdą jest, że akty prawa Unii w dziedzinie podatku akcyzowego nie zawierają żadnej definicji terminu „przechowywanie". Jak jednak zauważyła Komisja, z wykładni kontekstowej wynika, że taka definicja znalazła się w przepisach celnych, które wykazują wiele analogii z uregulowaniami w dziedzinie podatku akcyzowego. Zgodnie z art. 5 pkt 34 unijnego kodeksu celnego[14] „»posiadacz towarów [przechowawca wyrobów]« oznacza właściciela towarów lub osobę, która posiada podobne prawo do dysponowania tymi towarami *lub sprawuje nad nimi fizyczną kontrolę*" (wyróżnienie własne).

46. Szerokie sformułowanie art. 33 dyrektywy 2008/118 zapewnia, że odpowiedzialność ponosi *każda osoba*, która przechowuje wyroby do chwili zapłaty podatku, jak wyjaśnił Trybunał w wyroku Gross[15]. Sprawa ta dotyczyła wykładni art. 7 dyrektywy 92/12 (przepisu będącego poprzednikiem art. 33 dyrektywy 2008/118), w szczególności zaś tego, czy kolejni przechowawcy wyrobów dopuszczonych do konsumpcji mogą zostać uznani za zobowiązanych do zapłaty podatku akcyzowego. Potwierdza to zresztą również cel dyrektywy 2008/118, jakim jest zapewnienie faktycznego poboru należności podatkowej.

47. Prawidłowości podejścia Trybunału w wyroku Gross broniono także w doktrynie[16].

48. Jak słusznie orzekł Upper Tribunal (sąd wyższej instancji, Zjednoczone Królestwo) w sprawie B&M Retail Ltd przeciwko HMRC[17] – która wprawdzie nie dotyczyła bezpośrednio wykładni art. 33 dyrektywy 2008/118, tylko art. 7 dyrektywy 2008/118 oraz odpowiedzialności na podstawie tego artykułu, lecz mimo to ma znaczenie dla niniejszego postępowania – „zdaniem sądu wyrok Gross w sposób jasny rozstrzyga, że w sytuacji, w której wyroby akcyzowe, od których nie zapłacono podatku, znajdują się w obrocie w państwie członkowskim przeznaczenia, organy tego państwa członkowskiego mogą wybrać, którego z kolejnych przechowawców należy uznać za dłużnika podatkowego, o ile nie dokonano jeszcze ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jest to spójne z logiką leżącą u podstaw dyrektywy z 2008 r. […], zgodnie z którą obowiązkiem danego państwa członkowskiego jest zapewnienie, aby od towarów uznanych za dopuszczone do konsumpcji zapłacono podatek. Rozstrzygnięcie sprawy opiera się zatem na założeniu, że musi istnieć możliwość uznania za dłużnika podatkowego osoby będącej

[14] 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).

[15] Wyroku z dnia 3 lipca 2014 r. (C-165/13, EU:C:2014:2042).

[16] Zobacz m.in.: E. Rehberg, N. Ring, Steuerschuld als „zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?, *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014 (issue 3), s. 51; D. Bogaerts, Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, No 10, s. 52, 53.

[17] [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

przechowawcą wyrobów, od których nie zapłacono podatku, nawet jeśli mogło dojść do wcześniejszego dopuszczenia owych wyrobów do konsumpcji w tym samym państwie członkowskim, o ile nie dokonano jeszcze ustalenia wysokości zaległego zobowiązania podatkowego".

49. W tym miejscu należy również przytoczyć wyrok z dnia 19 marca 2019 r. (pkt 66), w którym sąd odsyłający wskazał, że „potwierdza [on], iż u podstaw dyrektywy z 2008 r. leży logika […], zgodnie z którą obowiązkiem każdego państwa członkowskiego jest zapewnienie poboru podatku akcyzowego […]. Sytuacja, w której państwa członkowskie nie podejmowałyby kroków zmierzających do zagwarantowania, aby wyroby, od których powinien był zostać zapłacony podatek akcyzowy, nie mogły się znajdować w swobodnym obrocie na rynku wewnętrznym równolegle z wyrobami, od których zapłacono podatek, stanowiłaby zakłócenie rynku wewnętrznego. Ponadto, jak zauważył Upper Tribunal w wyroku Davison and Robinson[18], w braku jakichkolwiek istotnych informacji dotyczących wcześniejszego dopuszczenia do konsumpcji HMRC jest obowiązane uznać za dłużnika podatkowego osobę, która jego zdaniem przechowuje rzeczone wyroby, jeśli nie da się ustalić żadnego innego momentu powstania obowiązku zapłaty podatku akcyzowego. Sąd zwraca uwagę na twierdzenie HMRC, które utrzymuje, że jeżeli kierowca, taki jak [WR], nie jest w stanie ustalić tożsamości wysyłającego, importera lub pracodawcy, jedyną osobą, którą można uznać za dłużnika podatkowego, jest sam kierowca. Gdyby, w razie stwierdzenia przez HMRC lub sąd, że kierowca nie miał świadomości, iż wyroby podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, należało przyjąć, że owego kierowcy nie można uznać za dłużnika podatkowego, w sposób znaczący rozszerzyłoby się pole do nadużyć oraz zwiększyłaby się skala przemytu. Wydaje się zatem, że odpowiedzialność na zasadzie ryzyka stanowi uznaną cechę systemu regulowanego kolejnymi dyrektywami, jak zostało to już wyjaśnione […] w wyroku w sprawie Greenalls[19]".

50. Nie pozostaje mi w istocie nic innego, jak tylko zgodzić się ze stanowiskiem przedstawionym przez lorda Hoffmanna i zaaprobowanym przez większość członków House of Lords (izby lordów, Zjednoczone Królestwo) w wyroku w omawianej sprawie, w którego pkt 4 wskazano, że „[d]yrektywa [z 1992 r.] została przyjęta w ramach procesu zmierzającego do utworzenia rynku wewnętrznego bez granic podatkowych. Jej głównym celem było ustanowienie jednolitego zbioru przepisów pozwalających określić chwilę, w której podatek staje się należny, tak aby uniknąć sytuacji, w której można by go nakładać na te same wyroby w różnych państwach". W owym wyroku House of Lords (izba lordów) orzekła, że przedsiębiorstwo prowadzące skład podatkowy ponosi odpowiedzialność na zasadzie ryzyka w związku z zapłatą podatku akcyzowego od wyprodukowanej wódki, którą dopuszczono do wywozu ze składu podatkowego przedsiębiorstwa, lecz która na późniejszym etapie została skierowana do nielegalnej dystrybucji. W pkt 7 owego wyroku lord Hoffmann zauważył, powołując się na wyrok van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), że wskazanie osoby lub osób zobowiązanych do zapłaty podatku po tym, jak wyroby zostały „dopuszczone do konsumpcji", stanowi kwestię pozostawioną do rozstrzygnięcia państwom członkowskim. Przewidziane w stosownych przepisach wyrażenie „dopuszczone do konsumpcji" nie było ograniczone poprzez jakiekolwiek inne wyrażenie, takie jak na przykład „zgodnie z prawem". W związku z tym lord Hoffmann doszedł do wniosku, że przedsiębiorstwo prowadzące skład podatkowy ponosi odpowiedzialność na zasadzie ryzyka.

51. Uważam również, że każdego przechowawcę wyrobów, takiego jak WR, należy traktować jako osobę odpowiedzialną na zasadzie ryzyka.

18 Wyroku w sprawie Davison and Robinson Ltd przeciwko HMRC, [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Wyroku w sprawie Greenalls Management Ltd przeciwko Customs and Excise Commissioners, [2005] UKHL 34.

52. Zgadzam się też z sądem odsyłającym, który w pkt 67 i 68 wyroku z dnia 19 marca 2019 r. wskazuje, że „logika ta znajduje, zdaniem sądu, odzwierciedlenie w treści dyrektywy [2008/118] i rozporządzeń. Sąd uznaje […], że ze zwykłego znaczenia zwrotów »przechowuje« wyroby i »realizuje dostawę« wyrobów nie wynika w żaden sposób istnienie wymogu przewidującego, iż dana osoba musi mieć wiedzę na temat statusu podatkowego wyrobów. O ile słuszność i proporcjonalność stanowią oczywiście podstawę zarówno prawa Unii, jak i systemu common law, o tyle jednak zasady te nie wykluczają w sposób konieczny możliwości zastosowania odpowiedzialności na zasadzie ryzyka. W ocenie sądu bardzo przekonujący jest argument, że – w świetle logiki leżącej u podstaw dyrektywy 2008/118 – zastosowanie w tych okolicznościach odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, którą ponosi kierowca, nie narusza zasad słuszności i proporcjonalności […]. Opodatkowaniu podlegają co do zasady zdarzenia lub transakcje rozpatrywane w sposób obiektywny, niezależnie od przekonań podatnika".

53. Jak wskazał rząd niderlandzki, tę literalną wykładnię art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118 potwierdza jej systematyka. Dyrektywa 2008/118 przewiduje wymóg posiadania wiedzy jedynie w przypadku nieprawidłowości w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) ppkt (ii) dyrektywy 2008/118. Również to stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku Gross[20]. Wynika z niego, że art. 33 ust. 3 nie należy interpretować w sposób, który „[prowadziłby] do tego, że pobór podatku akcyzowego należnego przy przekroczeniu granicy Unii stałby się bardziej niepewny".

54. W praktyce bowiem w razie takiego przemieszczania zawsze wymagane będzie złożenie gwarancji (w większości przypadków przez wysyłającego wyroby akcyzowe). W takiej sytuacji pobór podatku akcyzowego jest zagwarantowany. Z tej przyczyny prawodawca Unii zdecydował się, w art. 8 ust. 1 lit. a) ppkt (ii) dyrektywy 2008/118, ograniczyć odpowiedzialność innych osób uczestniczących w niezgodnym z prawem opuszczeniu procedury zawieszenia podatku akcyzowego w ten sposób, że zobowiązane do zapłaty podatku są osoby, które wiedziały lub powinny były wiedzieć o tym, że opuszczenie to było niezgodne z prawem.

55. Prawodawca Unii uznał, że niepożądane jest wprowadzenie wymogu posiadania wiedzy w odniesieniu do przypadków, w których – tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – wskazanej powyżej gwarancji nie złożono dlatego, iż nie istniał wymóg jej udzielenia. W związku z tym prawodawca Unii nie wprowadził wymogu posiadania wiedzy w art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118.

56. Jeśli chodzi o okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym, to – wychodząc z założenia przyjętego przez krajowe organy podatkowe – nie dotyczy ona niezgodnego z prawem opuszczenia procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118, lecz niezgodnego z prawem przechowywania wyrobów do celów handlowych w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zapłacono podatek, co – zdaniem krajowych organów podatkowych – doprowadziło do powstania zobowiązania do zapłaty podatku na podstawie art. 33 dyrektywy 2008/118.

57. Jak jednak wskazała Komisja, zasadniczo jest to taka sama sytuacja: wyroby, których dotyczy zobowiązanie do zapłaty podatku, są przechowywane poza procedurą zawieszenia poboru podatku akcyzowego, co oznacza, że podatek jest natychmiastowo wymagalny. Dokonywane pomiędzy państwami członkowskimi przemieszczenia wyrobów podlegających opodatkowaniu

[20] Wyroku z dnia 3 lipca 2014 r. (C-165/13, EU:C:2014:2042, pkt 24–27).

nie muszą się odbywać w ramach procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego, niemniej jednak podlegają one zasadniczo analogicznym uregulowaniom. Z punktu widzenia państwa członkowskiego przeznaczenia nie ma bowiem różnicy między wyrobami, które niezgodnie z prawem opuściły procedurę zawieszenia poboru podatku akcyzowego w innym państwie członkowskim i zostały wprowadzone na jego terytorium, a wyrobami, od których podatek zapłacono w innym państwie członkowskim i które następnie zostały wprowadzone na jego terytorium. W obu przypadkach podatek jest natychmiastowo wymagalny.

58. Z całości powyższych rozważań wynika, że zawarte w art. 33 ust. 1 i 3 terminy „przechowywane" i „przechowuje" należy interpretować w ten sposób, iż obejmują one samo fizyczne posiadanie.

4. W przedmiocie art. 38 dyrektywy 2008/118

59. Zgadzam się z rządami niderlandzkim i włoskim oraz Komisją, które podnoszą zasadniczo, że powyższy wniosek nie pozwala ostatecznie na rozstrzygnięcie sporu takiego jak ten w postępowaniu głównym. Niniejsza sprawa nie dotyczy przypadku, w którym do przemieszczenia wyrobów i zapłaty podatku doszło w sposób normalny. Dotyczy ona bowiem przypadku, w którym doszło do nieprawidłowości, co oznacza, że dla udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne potencjalnie istotny jest również art. 38 dyrektywy 2008/118. Zgodnie z art. 38 podatek akcyzowy jest wymagalny w szczególności od „każdej osoby, która uczestniczyła w nieprawidłowości". Osobę, która przewozi towary i znajduje się w ich posiadaniu w chwili, w której dochodzi do nieprawidłowości, można uznać za „uczestniczącą" w nieprawidłowości, nawet jeśli owo uczestnictwo jest jedynie bierne i niezamierzone.

60. W każdym razie uważam, że ewentualne znaczenie, jakie w niniejszej sprawie może mieć art. 38 dyrektywy 2008/118, nie podważa w żaden sposób dokonanej przeze mnie analizy art. 33 dyrektywy 2008/118, z której wynika, iż osoba znajdująca się w sytuacji takiej jak WR jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego.

61. W art. 38 ust. 3 dyrektywy 2008/118 wskazano osoby zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego w przypadku zaistnienia nieprawidłowości. Do katalogu tych osób zaliczono, oprócz osoby, która zagwarantowała płatność podatku, również „każd[ą] osob[ę], która uczestniczyła w nieprawidłowości".

62. Podzielam stanowisko Komisji i rządu niderlandzkiego, zgodnie z którym – co do zasady – osoba przewożąca wyroby jest osobą, która uczestniczyła w nieprawidłowości. W każdym razie art. 38 ust. 3, podobnie jak art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118, nie wymaga, aby dłużnik musiał wiedzieć o tym, że dane towary nadal podlegają podatkowi akcyzowemu.

63. To stanowisko jest zgodne z szeroką wykładnią nadaną przez Trybunał w wyroku z dnia 17 października 2019 r., Comida paralela 12[21], zawartemu w art. 38 ust. 3 dyrektywy 2008/118 sformułowaniu „każd[a] osob[a], która uczestniczyła w nieprawidłowości".

64. Podzielam również zdanie rządu włoskiego, który wskazuje, że w niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, iż sformułowanie „każd[a] osob[a], która uczestniczyła w nieprawidłowości", może znaleźć zastosowanie do WR – kierowcy pojazdów ciężarowych. Jako profesjonalista mógł on przedsięwziąć wszelkie środki ostrożności pozwalające uniknąć niepożądanego uczestnictwa

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, pkt 34, 35.

w nielegalnym przemycie. W istocie odpowiedzialność na zasadzie ryzyka nie tylko pozwala zapewnić, że podatek akcyzowy zostanie zapłacony, lecz również odstrasza od podejmowania działalności przemytniczej.

65. Wykładnia ta znajduje potwierdzenie w art. 8 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2008/118, a ponadto jest całkowicie zgodna z ustanowionym na jej mocy ogólnym systemem służącym zapewnieniu, że osoby uczestniczące w przemieszczaniu wyrobów akcyzowych nie będą mogły w jakikolwiek sposób uchylić się od odpowiedzialności.

66. Jak wskazała Komisja, istnienie ewentualnego prawa regresu nie stanowi, z punktu widzenia logiki dyrektywy 2008/118, niezbędnego elementu reżimu odpowiedzialności solidarnej, choć tego rodzaju prawo może być przewidziane w mających zastosowanie przepisach krajowych. Osoby potencjalnie zobowiązane do zapłaty podatku mogą również zawierać między sobą, na gruncie prawa prywatnego, umowy regulujące kwestię roszczenia regresowego. Ponadto istnienia takiego prawa nie wymagają żaden przepis ani żadna zasada prawa Unii. Jak zauważył Trybunał w postanowieniu z dnia 22 listopada 2001 r., Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), kwestia tego, czy osobie zobowiązanej do zapłaty podatku akcyzowego powinno przysługiwać prawo do uzyskania zwrotu tego podatku, jest pozostawiona państwom członkowskim.

67. Z orzecznictwa Trybunału wynika w istocie, że zaprezentowana w niniejszej opinii wykładnia dyrektywy 2008/118 pozostaje bez uszczerbku dla przewidzianej ewentualnie w prawie krajowym możliwości, aby osoba taka jak WR, która stała się zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, wystąpiła z roszczeniem regresowym przeciwko innej osobie zobowiązanej do zapłaty tego podatku akcyzowego [22].

IV. Wnioski

68. Z powyższych względów proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) udzielił następującej odpowiedzi:

– Terminy „przechowywanie" i „przechowuje" zawarte w art. 33 ust. 1 i 3 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 obejmują one samo fizyczne posiadanie, tak jak ma to miejsce w sytuacji WR w postępowaniu głównym.

– Ten sam wniosek znajduje zastosowanie mutatis mutandis do art. 38 dyrektywy 2008/118, zgodnie z którym podatek akcyzowy jest należny w szczególności od „każdej osoby, która uczestniczyła w nieprawidłowości". Osobę taką jak WR, która przewozi wyroby i która znajduje się w ich posiadaniu w chwili, w której dochodzi do nieprawidłowości, można uznać za „uczestniczącą" w nieprawidłowości, nawet jeżeli owo uczestnictwo jest jedynie bierne i niezamierzone.

[22] Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, pkt 44).