Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
MAI BRKAN
przedstawiona w dniu 4 lutego 2026 r. [1]

Sprawy połączone T-685/24 i T-686/24 [Jelgratz i Buchgint] [i]

A (T-685/24)
B (T-686/24)
przeciwko
Hauptzollamt

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych w Berlinie-Brandenburgii, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Dyrektywa (UE) 2020/262 – Towary nabyte przez osobę prywatną i przewożone z jednego państwa członkowskiego do drugiego – Produkty przeznaczone na użytek własny osoby prywatnej – Pojęcie – Praktyka krajowa wyłączająca z tego pojęcia wyroby nabyte w celu nieodpłatnego przeniesienia ich na inną osobę

Wprowadzenie

1. Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 32 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12) i art. 32 dyrektywy Rady (UE) 2020/262/WE z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, L 58, s. 4).

2. Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy, odpowiednio, A i B a Hauptzollamt Frankfurt (Oder) (głównym urzędem celnym we Frankfurcie nad Odrą, Niemcy, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zapłaty podatku od wyrobów tytoniowych w związku z papierosami i innymi wyrobami tytoniowymi przewożonymi przez te osoby z Polski do Niemiec. Podatek ten, ustanowiony przez Tabaksteuergesetz (ustawę o podatku od wyrobów tytoniowych), wprowadza w Niemczech podatek akcyzowy między innymi od wyrobów tytoniowych.

[1] Język oryginału: francuski.

[i] Niniejszym sprawom zostały nadane fikcyjne nazwy. Nie odpowiadają one rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Istotne dla niniejszych spraw są w szczególności art. 32 i 33 dyrektyw 2008/118 i 2020/262.

Prawo krajowe

4. Zgodnie z § 39 ust. 2 Tabaksteuerverordnung (rozporządzenia w sprawie podatku od wyrobów tytoniowych, zwanego dalej „TabStV"), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2021 r. do dnia 28 października 2022 r., jak również w brzmieniu obowiązującym od dnia 29 października 2022 r.:

„Przekazywanie wyrobów tytoniowych, nawet jeśli jest nieodpłatne, nie jest uważane za użytek własny zgodnie z § 22 [ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych], niezależnie od przywiezionej ilości".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

Sprawa T-685/24

5. W dniu 6 sierpnia 2022 r., po przyjeździe z Polski samochodem do Niemiec, A został skontrolowany przez organy celne. Organy te stwierdziły, że przewoził on 800 papierosów opatrzonych polskimi znakami akcyzy. Osoba ta wskazała, że przewoziła papierosy dla znajomego i że sama jest osobą niepalącą. Organy celne ustaliły wówczas, w drodze decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, kwotę 144,17 EUR tytułem podatku od wyrobów tytoniowych i dokonały zajęcia papierosów, których wartość, zdaniem A, wynosiła 135,83 EUR.

6. W ramach skargi wniesionej do sądu odsyłającego na tę decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego A podniósł w szczególności, że nabył zajęte papierosy na rzecz swojego ojca, zamieszkałego w Niemczech, i że w związku z tym należy je uznać za zakupione na jego „prywatne potrzeby". W odpowiedzi na ten argument organ podatkowy twierdzi, że zgodnie z § 39 TabStV sporne papierosy zostały wprowadzone do Niemiec w celach handlowych, ponieważ nie były przeznaczone do palenia przez A. Tym samym papierosy te nie są zwolnione z podatku akcyzowego.

7. W tych okolicznościach Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych w Berlinie-Brandenburgii, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 32 [dyrektywy 2008/118] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wykładni krajowej, zgodnie z którą »użytek własny« jest wykluczony w przypadku nabycia wyrobów tytoniowych w celu przekazania ich innej osobie, choćby nieodpłatnie i niezależnie od przywiezionej ilości?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne:

Czy art. 32 [dyrektywy 2008/118] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »użytku własnego«, przy uwzględnieniu dalszych kryteriów – w szczególności kryterium ilościowego – obejmuje upominki dla bliskich krewnych, ale nie obejmuje upominków dla innych osób?".

Sprawa T-686/24

8. 27 kwietnia 2023 r. podczas kontroli granicznej na granicy Niemiec organy celne przeprowadziły kontrolę B przybywającego z Polski. Przy tej okazji B oświadczył, że przewozi dwa kartony papierosów i karton podgrzewanego tytoniu (Heets) opatrzony polskimi znakami akcyzy. W szczególności B oświadczył, że owe dwa kartony papierosów były przeznaczone do osobistego użytku, podczas gdy podgrzewany tytoń był przeznaczony dla jego córki. Organy celne dokonały zajęcia kartonu podgrzewanego tytoniu (Heets) i nałożyły na B podatek od tytoniu w wysokości 28,63 EUR.

9. W ramach postępowania przed sądem odsyłającym B kwestionuje przyjęte wobec niego środki. Zdaniem organu podatkowego papierosy nie powinny być zwolnione z podatku akcyzowego. W szczególności w zakresie, w jakim B miał zamiar zaoferować karton Heets swojej córce, nie można było uznać, zgodnie z § 39 TabStV, że został on wprowadzony do Niemiec na „użytek własny" B.

10. W tych okolicznościach Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych w Berlinie-Brandenburgii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 32 [dyrektywy 2020/262] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wykładni krajowej, zgodnie z którą »użytek własny« jest wykluczony w przypadku nabycia wyrobów tytoniowych w celu przekazania ich innej osobie, choćby nieodpłatnie i niezależnie od przywiezionej ilości?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne:

Czy art. 32 [dyrektywy 2020/262] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »użytku własnego«, przy uwzględnieniu dalszych kryteriów – w szczególności kryterium ilościowego – obejmuje upominki dla bliskich krewnych, ale nie obejmuje upominków dla innych osób?".

11. W postępowaniu przed Sądem uwagi przedstawiły rządy niemiecki i szwedzki oraz Komisja Europejska.

Analiza

W przedmiocie pytania pierwszego

12. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 32 dyrektywy 2008/118 i art. 32 dyrektywy 2020/262 stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym pojęcie „użytku własnego" nie obejmuje nabycia wyrobów tytoniowych przez osobę

prywatną w państwie członkowskim w celu ich nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej w innym państwie członkowskim, i to niezależnie od ilości tych wyrobów, która ma zostać przekazana.

Rozważania wstępne

13. W celu dokonania wykładni art. 32 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze należy poczynić kilka uwag wstępnych.

14. W pierwszej kolejności, w świetle stwierdzeń zawartych w postanowieniach odsyłających, dyrektywa 2008/118 ma zastosowanie pod względem czasowym do okoliczności sprawy T-685/24, której okoliczności faktyczne miały miejsce w sierpniu 2022 r.[2] Natomiast dyrektywa 2020/262 ma zastosowanie do okoliczności sprawy T-686/24, której stan faktyczny miał miejsce w kwietniu 2023 r.[3] Brzmienie art. 32 dyrektywy 2020/262, choć nie przedstawia dokładnie tego samego sformułowania, odpowiada w istocie art. 32 dyrektywy 2008/118[4]. Podobnie przepisy tych dwóch dyrektyw przydatne dla wykładni pojęcia „użytku własnego" oraz cele realizowane przez te dyrektywy, są zasadniczo analogiczne. W związku z tym obie sprawy mogą być rozpatrywane łącznie.

15. W drugiej kolejności sprawy w postępowaniach głównych dotyczą wyrobów tytoniowych[5], które są „wyrobami akcyzowymi" na podstawie art. 1 ust. 1 lit. c) dyrektyw 2008/118 i 2020/262[6]. W niniejszym przypadku wyroby tytoniowe dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim zostały nabyte w tym państwie członkowskim i przemieszczone na terytorium innego państwa członkowskiego. Wynika z tego, że okoliczności spraw w postępowaniach głównych wchodzą w zakres przepisów rozdziału V dyrektywy 2008/118, zatytułowanego „Przemieszczanie i opodatkowanie wyrobów akcyzowych po dopuszczeniu do konsumpcji", oraz rozdziału V dyrektywy 2020/262, zatytułowanego „Przemieszczanie i opodatkowanie wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji". W obydwu dyrektywach rozdziały te przewidują trzy odrębne systemy, a mianowicie *system nabywania przez osobę prywatną, system mający zastosowanie do wyrobów dostarczanych lub przechowywanych do celów handlowych oraz system sprzedaży na odległość*.

16. *System nabywania przez osobę prywatną* przewiduje, że podatek akcyzowy jest uiszczany w państwie członkowskim nabycia wyrobów akcyzowych. Aby skorzystać z tego systemu, art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 wymaga spełnienia trzech przesłanek. Po pierwsze, wyroby akcyzowe muszą być nabywane przez osobę prywatną, po drugie, wyroby te muszą być przewiezione z jednego państwa członkowskiego do drugiego przez tę osobę, a po trzecie, wyroby te muszą być nabywane dla „użytku własnego" tej osoby. Zgodnie z orzecznictwem te trzy

[2] Zgodnie z art. 47 dyrektywy 2008/118 uchyliła ona dyrektywę 92/12/EWG ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r.

[3] Zgodnie z art. 56 dyrektywy 2020/262 uchyliła ona dyrektywę 2008/118 ze skutkiem od dnia 13 lutego 2023 r.

[4] W szczególności istnieją dwie niewielkie różnice między art. 32 dyrektyw 2008/118 i 2020/262. Zawarte w dyrektywie z 2008 r. wyrażenie „przez nie" zostało w dyrektywie z 2020 r. zastąpione wyrażeniem „przez te osoby prywatne". Ponadto nastąpiło odwrócenie kolejności słów w art. 32 ust. 3.

[5] W niniejszej opinii wyrażenie „wyroby tytoniowe" należy rozumieć jako obejmujące „wyroby tytoniowe" zdefiniowane w art. 2 dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24).

[6] Towary sporne w sprawie T-686/24 stanowią części „podgrzewanego tytoniu". W sprawie, w której zapadł wyrok f6 Cigarettenfabrik, Trybunał uznał, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd krajowy, że takie wyroby tytoniowe są objęte zakresem stosowania dyrektywy 2008/118 jako „tytoń do palenia" w rozumieniu art. 5 dyrektywy 2011/64 [wyrok z dnia 14 marca 2024 r., f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2024:226, pkt 29–34)].

przesłanki, przewidziane już w art. 8 dyrektywy 92/12/EWG[7], powinny pozwolić na ustalenie ściśle osobistego charakteru przechowywania towarów podlegających podatkowi akcyzowemu nabytych w jednym państwie, a następnie przewożonych do drugiego państwa[8].

17. W niniejszej sprawie sąd odsyłający stwierdza, że bezsporne jest, iż dwie pierwsze przesłanki są spełnione. Pozostaje zatem zbadać, czy trzecia przesłanka, dotycząca zaistnienia „użytku własnego" przez osobę prywatną, która nabyła wyroby akcyzowe, również może zostać spełniona. Ta kwalifikacja wyrobów nabytych do „użytku własnego" ma zasadnicze znaczenie, ponieważ wyroby nabyte przez osobę prywatną na potrzeby inne niż jej własne objęte są *systemem przechowywania do celów handlowych* przewidzianym w dyrektywie 2008/118 lub *systemem dostawy do celów handlowych* przewidzianym w dyrektywie 2020/262[9]. Zgodnie natomiast z art. 33 ust. 1 akapit pierwszy dyrektyw 2008/118 i 2020/262 wyroby akcyzowe objęte procedurą *przechowywania lub dostawy do celów handlowych* podlegają podatkowi akcyzowemu w państwie członkowskim przeznaczenia, jeżeli są przechowywane lub dostarczane do celów handlowych.

18. Po trzecie, w ramach wykładni przepisów dotyczących systemu *nabywania przez osobę prywatną* w sprawie, w której zapadł wyrok Joustra, Trybunał uznał, że przesłanka dotycząca „użytku własnego" przez osobę prywatną wymaga, aby „wyroby przeznaczone były na własny użytek osoby prywatnej, która je nabyła, a tym samym, że wyłącza ona wyroby nabyte przez osobę prywatną dla użytku innych osób prywatnych"[10]. Należy podkreślić, że wykładnia ta została dokonana w okolicznościach faktycznych charakteryzujących się nabyciem przez osobę prywatną w państwie członkowskim bardzo dużej ilości wyrobu akcyzowego (a mianowicie wina)[11] na własny użytek i na potrzeby osób trzecich, przy czym za część, która nie była przeznaczona na zaspokojenie jej osobistych potrzeb, wspomniane osoby trzecie jej zapłaciły.

19. Te okoliczności faktyczne sprawy Joustra różnią się znacznie od spraw w postępowaniach głównych, charakteryzujących się nabyciem przez osobę prywatną, w celu nieodpłatnego przekazania osobom trzecim będącym członkami rodziny nabywcy, wyrobów tytoniowych przemieszczanych z jednego państwa członkowskiego do drugiego w ilości nieprzekraczającej orientacyjnych poziomów przewidzianych w art. 32 ust. 3 lit. a) dyrektyw 2008/118 i 2020/262. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zatem do ustalenia, czy wykładnia pojęcia „użytku własnego" osoby prywatnej przyjęta przez Trybunał w sprawie Joustra powinna być stosowana również w zawisłych przed nim sprawach.

20. Aby odpowiedzieć na to pytanie sądu odsyłającego, należy przede wszystkim ustalić, czy pojęcie „użytku własnego" w rozumieniu art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, które należy interpretować w sposób jednolity na terytorium wszystkich państw członkowskich.

[7] Trybunał Sprawiedliwości uznał, że art. 32–34 dyrektywy 2008/118 nie wprowadzają istotnych zmian do 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. 1992, L 76, s. 1), lecz powtarzają treść tych artykułów, wyjaśniając je [zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, EU:C:2013:503, pkt 42)], w związku z czym orzecznictwo dotyczące dyrektywy 92/12 ma również zastosowanie do dyrektywy 2008/118 [wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 37)].

[8] Wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in. (C-296/95, EU:C:1998:152, pkt 26); z dnia 23 listopada 2006 r., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733, pkt 33).

[9] W przedmiocie związku między procedurą *nabywania przez osobę prywatną* a procedurą *przechowywania lub dostawy do celów handlowych* zob. pkt 32 niniejszej opinii.

[10] Wyrok z dnia 23 listopada 2006 r., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733, pkt 35).

[11] Całkowita ilość wina nabytego przez osobę prywatną w sprawie Joustra znacznie przekraczała orientacyjne poziomy określone w art. 9 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 92/12.

Pojęcie „użytku własnego”: pojęcie autonomiczne prawa Unii

21. W sprawie, w której zapadł wyrok EMU Tabac, Trybunał uznał, że brzmienie art. 8 dyrektywy 92/12 nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do przepisów krajowych [12]. W związku z tym pojęcia znajdujące się w tym przepisie, a mianowicie pojęcia „osób prywatnych”, „użytku własnego” i sformułowanie „przewożonych przez nie”, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które w braku wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich w celu określenia ich znaczenia i zakresu powinny zwykle w całej Unii być interpretowane autonomicznie i jednolicie [13].

22. Należy zauważyć, że brzmienie art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 jest w istocie podobne do brzmienia art. 8 dyrektywy 92/12. Prawdą jest, że w dyrektywach 2008/118 i 2020/262 prawodawca dodał do art. 32 ustęp drugi, który nie znajdował się w art. 8 dyrektywy 92/12. Zgodnie z art. 32 ust. 2 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 *przy ustalaniu*, czy wyroby akcyzowe, o których mowa w ust. 1, są przeznaczone *do użytku własnego osoby prywatnej*, państwa członkowskie uwzględniają w szczególności elementy, o których mowa w art. 32 ust. 2 lit. a)–e) dyrektyw 2008/118 i 2020/262. Jednakże dodania tego ust. 2 nie można uznać za wyraźne odesłanie do prawa krajowego mogące uniemożliwić Sądowi nadanie sformułowaniu art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 autonomicznej i jednolitej definicji na podstawie prawa Unii. Artykuł 32 ust. 2 wspomnianych dyrektyw nie stanowi bowiem, że pojęcie „użytku własnego” jest określane zgodnie z ustawodawstwem krajowym państw członkowskich. Przepis ten zawiera jedynie niewyczerpujący wykaz kryteriów, które państwa członkowskie powinny uwzględnić w celu umożliwienia oceny, czy nabycie towarów podlegających akcyzie wchodzi w zakres pojęcia „użytku własnego”, które stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii.

23. Prawdą jest, że w celu ustalenia, czy wyrób akcyzowy jest przeznaczony do użytku własnego osoby prywatnej, w ramach stosowania kryterium przewidzianego w art. 32 ust. 2 lit. e) dyrektyw 2008/118 i 2020/262 dotyczącego ilości wyrobów akcyzowych, państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem uznania. Przy stosowaniu tego kryterium ilościowego art. 32 ust. 3 stanowi bowiem, że państwa członkowskie mogą ustalić orientacyjne poziomy wyłącznie jako dowód, przy czym w przypadku tytoniu poziomy te *nie mogą być niższe* niż 800 sztuk w przypadku papierosów i 1,0 kg w przypadku tytoniu do palenia. Z tej elastyczności dozwolonej przez dyrektywy 2008/118 i 2020/262 wynika, że kwalifikacja nabycia do użytku własnego przez osoby prywatne może różnić się w poszczególnych państwach członkowskich.

24. Jednakże z uwagi na to, że art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich w celu określenia jego treści i zakresu, wykładnia pojęcia „użytku własnego” jako taka nie może różnić się w zależności od państwa członkowskiego. Na przykład gdyby państwa członkowskie dysponowały zakresem uznania przy ustalaniu, czy nabycie wyrobów akcyzowych przez osobę prywatną w jednym państwie członkowskim w celu ich nieodpłatnego przekazania osobom trzecim w innym państwie członkowskim stanowi nabycie przez osobę prywatną dla jej „użytku własnego”, istniałoby ryzyko rozbieżności we wdrażaniu tego pojęcia, które mogłyby zagrozić wymogowi jednolitego stosowania prawa Unii.

[12] Wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in. (C-296/95, EU:C:1998:152, pkt 30).

[13] Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Bichat i in. (C-61/17, C-62/17 i C-72/17, EU:C:2018:653, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie wykładni pojęcia „użytku własnego”

25. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie i cele, którym on służy, ale także jego kontekst oraz ogół przepisów prawa Unii; natomiast geneza takiego przepisu również może dostarczyć informacji istotnych dla jego wykładni [14].

– *Wykładnia literalna*

26. Niektóre wersje językowe art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262, w tym wersja angielska („own use”), włoska („uso personale”), hiszpańska („uso propio”), portugalska („uso pessoal”), słoweńska („lastno uporabo”) i chorwacka („vlastitu uporabu”), używają wyrażeń, zgodnie z którymi towary podlegające akcyzie powinny być wykorzystywane osobiście przez nabywającą je osobę prywatną.

27. Inne wersje językowe używają wyrażeń, zgodnie z którymi nie można wykluczyć, że wyroby akcyzowe mogą być używane przez osobę inną niż osoba prywatna, która je nabyła. Tak jest w szczególności w przypadku wersji francuskiej („besoins propres”), niemieckiej („Eigenbedarf”) i niderlandzkiej („eigen behoeften”). W pewnym stopniu bowiem wyrażenia te mogłyby potwierdzać, że zaspokojenie potrzeb w ramach „użytku własnego” może obejmować niektóre nabycia wyrobów dokonane w celu nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej.

28. Tak więc brzmienie art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 nie pozwala na jednoznaczne ustalenie, czy pojęcie „użytku własnego” wymaga bezwzględnie użycia wyrobów tytoniowych przez osobę prywatną, która nabyła je w innym państwie członkowskim.

– *Wykładnia systemowa*

29. Należy zbadać, czy kontekst, w jaki wpisuje się pojęcie „użytku własnego”, może dostarczyć wskazówek w celu ustalenia, czy pojęcie to należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono wyroby tytoniowe nabyte przez osobę prywatną w celu nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej.

30. W przypadku gdy wyroby już dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przemieszczane do innego państwa członkowskiego, rozdział V dyrektyw 2008/118 i 2020/262 przewiduje trzy odrębne systemy. Chodzi o system mający zastosowanie do *nabywania przez osobę prywatną*, przewidziany w art. 32 dyrektyw 2008/118 i 2020/262, system *przechowywania lub dostarczania do celów handlowych*, przewidziany w art. 33 i 34 dyrektywy 2008/118 i w art. 32–43 dyrektywy 2020/262, oraz system *sprzedaży na odległość*, przewidziany w art. 36 dyrektywy 2008/118 i w art. 44 dyrektywy 2020/262.

31. Po pierwsze, system *przechowywania lub dostarczania do celów handlowych* nie ma zastosowania, gdy wyroby objęte podatkiem akcyzowym są objęte *systemem sprzedaży na odległość*.

32. Po drugie, jeśli chodzi o związek pomiędzy systemem *nabywania przez osobę prywatną* a systemem *przechowywania do celów handlowych* przewidzianym w dyrektywie 92/12, w opinii przedstawionej w sprawie Joustra rzecznik generalny F.G. Jacobs uznał, że „wyroby nabyte dla

[14] Wyroki: z dnia 10 grudnia 2018 r., Wightman i in. (C-621/18, EU:C:2018:999, pkt 47); z dnia 11 listopada 2025 r., Dania/Parlament i Rada (Adekwatne wynagrodzenia minimalne) (C-19/23, EU:C:2025:865, pkt 106).

własnego użytku osoby prywatnej i wyroby przechowywane do celów handlowych stanowią wzajemnie wykluczające się kategorie”[15]. Podobnie w sprawie, w której zapadł wyrok Metro Cash & Carry Danmark, Trybunał przypomniał, że „wyroby, które nie są przechowywane w celach prywatnych, należy zawsze uznawać za przechowywane w celach handlowych”[16]. Ten stosunek wzajemnego wykluczenia pomiędzy systemem *nabywania przez osobę prywatną* a systemem *przechowywania lub dostawy do celów handlowych* wynika również z ewolucji przepisów. Zgodnie bowiem z art. 33 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2008/118 i art. 33 ust. 2 dyrektywy 2020/262 system *przechowywania lub dostawy do celów handlowych* nie ma zastosowania, jeżeli wyroby akcyzowe są objęte systemem *nabywania przez osobę prywatną* przewidzianym w art. 32 ust. 1 tych dyrektyw. W związku z tym, jeżeli towary są nabywane przez osobę prywatną w danym państwie członkowskim, wszystkie towary, które nie zostały nabyte dla ich „użytku własnego”, są objęte systemem *przechowywania lub dostawy do celów handlowych*. Okoliczność, że nazwa tego ostatniego ze wskazanych systemów odnosi się *do celów handlowych*, nie oznacza, że bezpłatne przekazanie przez osobę prywatną wyrobów akcyzowych osobie trzeciej jest automatycznie wyłączone z systemu *przechowywania lub dostawy do celów handlowych*. Jedynie bowiem gdyby takie nieodpłatne przekazanie na rzecz osoby trzeciej zostało uznane za sytuację objętą „użytkiem własnym” nabywcy, system *przechowywania lub dostawy do celów handlowych* nie miałby zastosowania.

33. W tym względzie w celu ustalenia w ramach wykładni systemowej, czy pojęcie „użytku własnego” obejmuje nabycie przez osobę prywatną wyrobów akcyzowych przeznaczonych do bezpłatnego przekazania osobie trzeciej, należy stwierdzić, że analiza kryteriów przewidzianych w art. 32 ust. 2 dyrektyw 2008/112 i 2020/262 nie pozwala na wyciągnięcie jednoznacznego wniosku co do zakresu tego pojęcia. Wśród tych kryteriów, które powinny być stosowane przez państwa członkowskie w celu ustalenia, czy wyroby akcyzowe są przeznaczone do „użytku własnego” przez osobę prywatną, kryteria przewidziane w art. 32 ust. 2 lit. a)–d), ze względu na ich ogólny i nieprecyzyjny charakter, nie pozwalają bowiem na ustalenie w sposób oczywisty, czy przekazanie takich wyrobów przez osobę prywatną nieodpłatnie na rzecz osoby trzeciej wchodzi w zakres tego pojęcia. Podobnie, jeśli chodzi o poziomy orientacyjne wymienione w art. 32 ust. 3 rzeczonych dyrektyw[17], nic nie pozwala na ustalenie, czy poziomy te, zresztą stosunkowo wysokie, zostały ustalone z uwzględnieniem ściśle osobistego wykorzystania tych produktów przez nabywcę, lub czy chodzi o poziomy, po przekroczeniu których istniałoby ryzyko odpłatnego zbycia tych produktów przez nabywcę na rzecz osoby trzeciej.

34. Ponieważ wykładnia systemowa nie wydaje się rozstrzygająca, zbadam genezę i ewolucję systemu *nabywania przez osobę prywatną*.

[15] Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Joustra (C-5/05, EU:C:2005:737, pkt 62).

[16] Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, EU:C:2013:503, pkt 45).

[17] Orientacyjne poziomy określone w art. 32 ust. 3 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 dotyczą stosowania kryterium ilości wyrobów akcyzowych przewidzianego w art. 32 ust. 2 lit. e). Chodzi o poziomy, po których przekroczeniu państwa członkowskie mogą w sposób wzruszalny domniemywać, że towary nabyte przez osobę prywatną nie są przeznaczone dla jej „użytku własnego”.

– *Geneza i ewolucja systemu nabywania przez osobę prywatną*

35. Na wstępie można zauważyć, że w projekcie, który doprowadził do przyjęcia dyrektywy 92/12, Komisja nie zaproponowała wprowadzenia systemu *nabywania przez osobę prywatną* [18]. Ze względu bowiem na brak rzeczywistej harmonizacji stawek podatku akcyzowego państwa członkowskie zwróciły się o włączenie tego systemu do art. 8 tej dyrektywy w celu poddania przepływu wyrobów akcyzowych trzem warunkom wymienionym w pkt 16 niniejszej opinii [19].

36. Z prac przygotowawczych nad dyrektywami 2008/118 [20] i 2020/262 wynika, że ze względu na brak harmonizacji stawek podatku akcyzowego system *nabywania przez osobę prywatną* stanowi jedno z głównych obaw państw członkowskich, w szczególności tych, które stosują stawki podatku akcyzowego wyższe od stawek obowiązujących w sąsiednich państwach członkowskich [21].

37. We wniosku z 2008 r. Komisja zaproponowała wprowadzenie szeregu istotnych zmian w systemie *nabywania przez osobę prywatną* [22]. Dokładniej rzecz ujmując, pomimo woli przyjęcia przez niektóre państwa członkowskie zawężającej wykładni zasady swobodnego przepływu wyrobów nabytych przez jednostki [23] Komisja zaproponowała, aby wszystkie wyroby akcyzowe mogły być wysyłane przez jednostkę do innej osoby prywatnej bez bezpośredniego lub pośredniego świadczenia wzajemnego. Z propozycji tej wynika zatem, że Komisja skłaniała się do uznania, iż pojęcie „użytku własnego" należy rozumieć w ten sposób, że obejmuje ono nabycie dokonane przez jednostkę w celu nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej. Ponadto Komisja zaproponowała również, aby wyroby akcyzowe inne niż wyroby tytoniowe mogły być nabywane przez osobę prywatną na rzecz innej osoby prywatnej. Zaproponowała także zniesienie możliwości stosowania przez państwa członkowskie orientacyjnych poziomów. Należy stwierdzić, że żadna z tych propozycji mających na celu zmianę systemu nabywania przez osoby prywatne nie została przejęta przez prawodawcę w dyrektywie 2008/118. Możliwe jest zatem, że prawodawca, biorąc pod uwagę wolę przyjęcia przez niektóre państwa członkowskie ścisłej wykładni tego systemu, nie chciał zgodzić się z podejściem Komisji zmierzającym do tego, aby nieodpłatne przekazanie wyrobów między osobami prywatnymi mogło wchodzić w zakres pojęcia „użytku własnego".

38. W odniesieniu do systemu *nabywania przez osobę prywatną* w ramach procedury przyjęcia dyrektywy 2020/262 Komisja ograniczyła się do zmian o charakterze czysto redakcyjnym [24], w większości przypadków przyjętych przez prawodawcę. Można zauważyć, że w ramach postępowania, które doprowadziło do przyjęcia dyrektywy 2020/262, Komisja wybrała stanowisko całkowicie przeciwstawne względem swego wniosku z 2008 r., ponieważ uznała, że pojęcie „użytku własnego" odnosi się wyłącznie do konsumpcji własnej nabywcy, z wyłączeniem

[18] Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania i przepływu [COM(90) 431 wersja ostateczna (Dz.U. 1990, C 322, s. 1)].

[19] Zobacz podobnie sprawozdanie Komisji adresowane do Parlamentu Europejskiego, Rady oraz Europejskiego Komitetu Społeczno-Ekonomicznego dotyczące zastosowania art. 7–10 dyrektywy 92/12/EWG z dnia 2 kwietnia 2004 r. [COM(2004) 227 wersja ostateczna], do którego był załączony projekt zmiany dyrektywy 92/12 (zwany dalej „sprawozdaniem Komisji z 2004 r."), w szczególności pkt 3.4.2.

[20] W odniesieniu do przemieszczania wyrobów akcyzowych po dopuszczeniu do konsumpcji, wniosek dotyczący dyrektywy w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego z dnia 26 lutego 2008 r. [COM(2008) 78 wersja ostateczna/2] (zwany dalej „wnioskiem Komisji z 2008 r."), w szczególności s. 11, odsyła do sprawozdania Komisji z 2004 r., o którym mowa w przypisie 19 niniejszej opinii.

[21] W odniesieniu do procedury prowadzącej do przyjęcia dyrektywy 2008/118 zob. w szczególności sprawozdanie Komisji z 2004 r., w szczególności pkt 3.4.1.3. W odniesieniu do procedury, która doprowadziła do przyjęcia dyrektywy 2020/262, zob. w szczególności Sekretariat Generalny Rady, dokument FISC 161, ECOFIN 279, IA 92 z dnia 8 marca 2019 r., pkt 6–8.

[22] Wniosek Komisji z 2008 r., w szczególności s. 33.

[23] Sprawozdanie Komisji z 2004 r., w szczególności pkt 3.4.2 pod nagłówkiem „Przepływy niekomercyjne, o których mowa w pkt 3.4.1.2".

[24] Wniosek dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego z dnia 25 maja 2018 r. [COM(2018) 346 final], w szczególności s. 50, 51.

w ten sposób prezentów przeznaczonych dla innych osób [25]. Tym samym, o ile stanowisko Komisji zmieniło się w czasie, o tyle wydaje się, że stanowisko prawodawcy pozostało niezmienne w odniesieniu do systemu *nabywania przez osobę prywatną*, ponieważ nie został on w istotny sposób zmieniony od czasu przyjęcia dyrektywy 92/12.

– *Wykładnia celowościowa*

39. Dyrektywy 2008/118 i 2020/262 mają na celu ustanowienie powszechnego zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego w celu zagwarantowania swobodnego przepływu danych wyrobów, a tym samym prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego [26]. Co się tyczy systemu nabywania przez osoby prywatne, z motywu 27 dyrektywy 2008/118 i z motywu 40 dyrektywy 2020/262 wynika, że ma on na celu wprowadzenie w życie zasady rządzącej rynkiem wewnętrznym. W tym względzie należy przypomnieć, że – jak wynika z pkt 35 niniejszej opinii – system ten został ustanowiony przez prawodawcę w dyrektywie 92/12 ze względu na brak rzeczywistej harmonizacji stawek podatku akcyzowego w celu poddania przepływu wyrobów akcyzowych trzem warunkom przewidzianym w art. 8 wspomnianej dyrektywy, powtórzonych w art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262

40. Co się tyczy dyrektywy 2008/118, z orzecznictwa wynika, że jednym z celów realizowanych przez tę dyrektywę jest zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć [27]. Taki jest również jeden z celów realizowanych przez dyrektywę 2020/262, tym bardziej że z motywu 41 tej dyrektywy wynika, iż z powodu utrzymujących się w niektórych istotnych przypadkach rozbieżności między poziomami podatku akcyzowego nakładanego w szczególności na wyroby tytoniowe, stosowanymi przez państwa członkowskie, państwa te powinny być w stanie ograniczać czynniki ryzyka, które sprzyjają oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom podatkowym, oraz które zagrażają polityce publicznej i ochronie zdrowia i życia ludzkiego lub je podważają

41. Co się tyczy w szczególności wyrobów tytoniowych, art. 1 ust. 1 lit. c) dyrektyw 2008/118 i 2020/262 odsyła do wyrobów tytoniowych objętych dyrektywą 2011/64 [28]. Z motywu 2 tej ostatniej ze wskazanych dyrektyw wynika natomiast, że unijne przepisy podatkowe dotyczące wyrobów tytoniowych zapewniają prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i równocześnie wysokiego poziomu ochrony zdrowia, jak przewidziano w art. 168 TFUE. W konsekwencji jestem zdania, że w zakresie, w jakim dyrektywy 2008/118 i 2020/262 dotyczą wyrobów tytoniowych, należy je uznać za objęte przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie do tytoniu.

[25] To stanowisko Komisji znajduje się w oświadczeniu załączonym do protokołu posiedzenia Rady z dnia 10 grudnia 2019 r. W tym względzie można przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, że deklaracje wyrażane w trakcie prac przygotowawczych prowadzących do przyjęcia dyrektywy nie mogą być wykorzystywane w celu interpretacji tej dyrektywy, gdy w brzmieniu danego przepisu brakuje odniesienia do treści deklaracji, a ponadto deklaracje takie są pozbawione charakteru prawnego [zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 44)].

[26] Zobacz podobnie i analogicznie wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., MONO (C-326/20, EU:C:2022:7, pkt 28).

[27] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 59); z dnia 10 czerwca 2021 r., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nieponoszący winy pośrednik) (C-279/19, EU:C:2021:473, pkt 31); z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 55).

[28] Artykuł 1 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2008/118 odsyła do dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1995, L 291, s. 40), dyrektywy Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. 1992, L 316, s. 8) i dyrektywy Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. 1992, L 316, s. 10), które zostały uchylone na mocy art. 21 akapit pierwszy dyrektywy 2011/64. Artykuł 21 akapit drugi dyrektywy 2011/64 precyzuje, że odesłania do uchylonych dyrektyw należy rozumieć jako odesłania do dyrektywy 2011/64.

42. W konsekwencji pojęcie „użytku własnego” należy interpretować w świetle celów zwalczania oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć oraz ochrony zdrowia ludzkiego.

43. W pierwszej kolejności rozszerzająca wykładnia pojęcia „użytku własnego”, która umożliwiałaby osobie prywatnej nabywanie wyrobów tytoniowych w państwie członkowskim stosującym niskie stawki podatku akcyzowego od tych wyrobów (państwo członkowskie nabycia) w celu ich późniejszego przekazania nieodpłatnie osobie trzeciej zamieszkałej w innym państwie członkowskim stosującym wyższe stawki podatku akcyzowego (państwo członkowskie przeznaczenia), może sprzyjać unikaniu opodatkowania oraz oszukańczym lub stanowiącym nadużycie praktykom podatkowym.

44. Należy przypomnieć, że Trybunał stwierdził, iż rynek papierosów jest szczególnie podatny na rozwój nielegalnego handlu [29]. Tymczasem możliwość skorzystania z systemu przewidzianego w art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 na podstawie zwykłego twierdzenia osoby prywatnej, która nabyła wyroby tytoniowe, zgodnie z którym wyroby te są przeznaczone do nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej w państwie członkowskim przeznaczenia, stwarza ryzyko nie tylko unikania opodatkowania lub praktyki podatkowej stanowiącej oszustwo, ale również praktyki podatkowej stanowiącej nadużycie.

45. Po pierwsze, w szczególności w przypadku przekazania wyrobów tytoniowych przez osobę prywatną na rzecz osoby trzeciej, która nie jest jej małżonkiem lub członkiem jej rodziny pozostającym na jej utrzymaniu, istnieje znaczne ryzyko, że wspomniane przekazanie będzie stanowić przedmiot bezpośredniego lub pośredniego świadczenia wzajemnego. Biorąc pod uwagę znaczenie przepływów wyrobów tytoniowych przewożonych przez osoby prywatne z państw członkowskich nabycia stosujących niskie stawki podatku akcyzowego do państw członkowskich przeznaczenia stosujących wyższe stawki [30], jak wskazuje rząd niemiecki w swoich uwagach, organy krajowe nie są w stanie kontrolować przepływów finansowych między nabywcami a osobami przejmującymi wyroby tytoniowe. Nabycie przez osobę prywatną wyrobów tytoniowych w jednym państwie członkowskim, które są przedmiotem bezpośredniego lub pośredniego świadczenia wzajemnego w innym państwie członkowskim od osoby trzeciej, na rzecz której te wyroby zostały przekazane, narusza, niezależnie od ilości przekazanych wyrobów tytoniowych, warunki przewidziane w art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262. W istocie taka praktyka, którą można zrównać z nabyciem przez osobę prywatną wyrobów tytoniowych „na rzecz” innej osoby prywatnej, narusza z jednej strony wymóg nabycia dla „użytku własnego”, a z drugiej strony wymóg transportu przez tę samą osobę. Taka praktyka stanowi zatem unikanie opodatkowania lub oszukańczą praktykę podatkową.

46. Po drugie, prawdą jest, że można zasadnie założyć, iż przekazanie wyrobów tytoniowych przez osobę prywatną jej małżonkowi lub członkowi jej rodziny pozostającemu na jej utrzymaniu może zostać dokonane nieodpłatnie. Jednakże, gdyby potrzeby małżonka osoby prywatnej i członków jej rodziny pozostających na jej utrzymaniu zostały uznane za wchodzące w zakres „użytku własnego” tej osoby fizycznej, powodowałoby to znaczne ryzyko nadużyć podatkowych. Osoba prywatna mogłaby bowiem powołać się na taką wykładnię w celu uzasadnienia prawa do przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do drugiego ilości papierosów znacznie przekraczających orientacyjne poziomy przewidziane w art. 32 ust. 3 dyrektyw 2008/118 i 2020/262. Ryzyko nadużyć podatkowych jest tym większe, że wyżej wymienione poziomy orientacyjne nie podlegają żadnym ograniczeniom o charakterze czasowym. Tak więc ta sama osoba prywatna mająca jednego małżonka i dwóch bezpośrednich zstępnych pozostających na utrzymaniu

[29] Wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

[30] Zobacz pkt 47 niniejszej opinii.

mogłaby przez kilka dni przewieźć z jednego państwa członkowskiego do drugiego nie mniej niż 3200 papierosów na swój „użytek własny”[31]. W takim przypadku, przy założeniu, że osoba prywatna, która nabywa papierosy, jest paląca, to nie mniej niż 2400 papierosów zostałoby nabytych przez tę osobę w państwie członkowskim nabycia w celu ich rzeczywistego wykorzystania przez inne osoby w państwie członkowskim przeznaczenia. Taka praktyka, biorąc pod uwagę ilość tytoniu przemieszczanego z jednego państwa członkowskiego do drugiego, miałaby charakter nadużycia. Ponadto, biorąc pod uwagę, że organy krajowe nie są w stanie zweryfikować, czy doszło do nieodpłatnego przeniesienia własności na rzecz małżonka osoby prywatnej lub członka jej rodziny pozostającego na jej utrzymaniu, nie można również wykluczyć ryzyka oszukańczych praktyk podatkowych.

47. Ponadto osoby prywatne korzystające z systemu przewidzianego w art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 nie podlegają żadnym szczególnym formalnościom przy korzystaniu z tego systemu. W niedawnym badaniu przeprowadzonym dla Komisji, w szczególności ze względu na niewielkie prawdopodobieństwo, że osoby prywatne zostaną poddane kontroli podczas podróży, stwierdzono nadużycie tego systemu, w szczególności w odniesieniu do ilości tytoniu przemieszczanego przez osoby prywatne z państwa członkowskiego nabycia stosującego niski podatek akcyzowy do państw członkowskich przeznaczenia stosujących wyższe stawki[32]. Nawet jeśli szacunki są z konieczności nieprecyzyjne, wiele danych liczbowych z tego badania zasługuje na zasygnalizowanie[33]. Na przykład w Niemczech zakupy dokonywane przez osoby prywatne w innych państwach członkowskich oszacowano w 2023 r. na 10,5 mld papierosów i 4000 ton tytoniu ciętego, co stanowi około 15,9 % krajowej konsumpcji papierosów i około 16 % krajowej konsumpcji tytoniu ciętego, co spowodowałoby utratę przychodów z podatku akcyzowego i podatku od wartości dodanej (VAT) w wysokości około 2,8 mld EUR. Wśród państw członkowskich Francja, gdzie około 23,4 % krajowej konsumpcji papierosów i około 65 % krajowej konsumpcji tytoniu ciętego pochodzi z zakupów dokonanych przez osoby prywatne w innych państwach członkowskich, straciła w 2023 r. szacunkowo 4,5 mld EUR dochodów z podatku akcyzowego i VAT. Ponadto w tym samym roku przepływy papierosów z innych państw członkowskich w udziale konsumpcji krajowej wynosiły w Finlandii około 28,6 %, w Niderlandach około 24,8 %, w Danii około 23,5 % i w Irlandii około 22,7 %, co oznaczało również znaczną utratę dochodów przez te państwa członkowskie.

48. W związku z tym w świetle celu polegającego na zwalczaniu unikania opodatkowania oraz oszukańczych lub stanowiących nadużycie praktyk podatkowych pojęcie „użytku własnego” nie może moim zdaniem obejmować nabycia wyrobów tytoniowych dokonanego w państwie członkowskim przez osobę prywatną w celu ich nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej, niezależnie od ilości nabytego tytoniu.

[31] Na przykład w pierwszym dniu mogłaby powołać się na czysto osobiste użycie w celu uzasadnienia przewiezienia 800 papierosów. Następnego dnia mogłaby ona się powołać się na potrzeby swojego małżonka w celu przewiezienia dodatkowej liczby 800 papierosów, a następnie kilka dni później dodatkowej ilości 800 papierosów dla pierwszego dziecka pozostającego na jej utrzymaniu i jeszcze kilka dni później ponownie ilości 800 papierosów na potrzeby drugiego dziecka pozostającego na jej utrzymaniu.

[32] Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, Badanie dotyczące analizy skutków zmiany przepisów dotyczących opodatkowania wyrobów tytoniowych, zaktualizowane o najnowsze zmiany rynkowe i regulacyjne, sprawozdanie końcowe, t. 1, czerwiec 2025, w szczególności s. 20, 21.

[33] Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, Badanie dotyczące analizy skutków zmiany przepisów dotyczących opodatkowania wyrobów tytoniowych, zaktualizowane o najnowsze zmiany rynkowe i regulacyjne, sprawozdanie końcowe, t. 2, czerwiec 2025, w szczególności s. 44–49. Należy podkreślić, że szacunki zawarte w t. 2 tego badania potwierdzają tendencję zaobserwowaną już w innych badaniach cytowanych w tym samym tomie na stronach 22–26.

49. W drugiej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem cel ochrony zdrowia ma nadrzędne znaczenie w stosunku do interesów o charakterze gospodarczym, a waga tego celu może uzasadniać negatywne konsekwencje gospodarcze, nawet o dużym znaczeniu [34]. Jeśli chodzi o zagrożenia dla zdrowia ludzkiego wynikające ze spożywania tytoniu, Trybunał stwierdził już, że narażenie na dym tytoniowy stanowi przyczynę zgonów, chorób i niepełnosprawności [35]. Ponadto Trybunał uznał, że w odniesieniu do wyrobów tytoniowych przepisy podatkowe stanowią ważny i skuteczny instrument walki z konsumpcją tych wyrobów, a tym samym ochrony zdrowia publicznego [36].

50. Tymczasem rozszerzająca wykładnia pojęcia „użytku własnego", która wykraczałaby poza ściśle osobiste użycie wyrobów tytoniowych przez osobę prywatną, która nabyła je w państwie członkowskim nabycia stosującego niskie stawki podatku akcyzowego i przewiozła je do państwa członkowskiego przeznaczenia stosującego wyższe stawki podatku akcyzowego, stanowi znaczące zagrożenie dla skuteczności polityki podatkowej państwa członkowskiego przeznaczenia dotyczącej wyrobów tytoniowych, a tym samym dla jego polityki ochrony zdrowia publicznego.

51. W szczególności gdy osoba prywatna regularnie udaje się do państwa członkowskiego nabycia stosującego niskie stawki podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych i regularnie nabywa tam te wyroby, w ilościach niższych niż poziomy orientacyjne, nie do użytku ściśle osobistego, lecz na przykład do użytku jej małżonka pracującego i zamieszkującego z nią w państwie członkowskim stosującym wyższe stawki podatku akcyzowego, nieodpłatne przekazanie tych wyrobów małżonkowi skutkuje zneutralizowaniem skutków polityki podatkowej państwa członkowskiego przeznaczenia. Praktyka ta skutkuje tym, że małżonek osoby prywatnej regularnie korzystający z wyrobów pochodzących z państwa członkowskiego nabycia nie jest zachęcany, ze względu na ceny tytoniu w państwie członkowskim przeznaczenia, do zmniejszenia konsumpcji tych wyrobów lub powstrzymania się od niej.

52. W związku z tym, w świetle celu polegającego na ochronie zdrowia ludzkiego pojęcie „użytku własnego" nie może być interpretowane w ten sposób, że obejmuje ono nabycie wyrobów tytoniowych dokonane w państwie członkowskim przez osobę prywatną w celu ich nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej, i to niezależnie od ilości, która ma zostać przekazana.

53. Z powyższych rozważań wynika, że pojęcie „użytku własnego" należy interpretować w ten sposób, że użytek ten ogranicza się do nabywania wyrobów tytoniowych dokonywanego w celu ściśle osobistego użytku nabywcy, przy czym wyroby te nie mogą być przedmiotem przekazania na rzecz osoby trzeciej i to niezależnie od ilości wyrobów tytoniowych, która ma zostać zbyta.

54. Prawdą jest, jak wskazuje sąd odsyłający, że w sprawie, w której zapadł wyrok Hauptzollamt B (Kawior gatunków ryb jesiotrokształtnych) [37] Trybunał dokonał wykładni pojęcia „mienia osobistego lub mienia gospodarstwa domowego" w rozumieniu art. 2 lit. j) rozporządzenia nr 338/97 [38] w ten sposób, że obejmuje ono produkty przeznaczone na upominek dla osoby trzeciej, o ile żadna okoliczność nie wskazuje na jego przeznaczenie komercyjne.

[34] Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

[35] Wyrok z dnia 4 maja 2016 r., Philip Morris Brands i in. (C-547/14, EU:C:2016:325, pkt 152).

[36] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 5 października 2006 r., Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, pkt 58); z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 67).

[37] Wyrok z dnia 12 maja 2021 r., Hauptzollamt B (Kawior gatunków ryb jesiotrokształtnych) (C-87/20, EU:C:2021:382, pkt 37).

[38] Rozporządzenie Rady (WE) nr 338/97 z dnia 9 grudnia 1996 r. w sprawie ochrony gatunków dzikiej fauny i flory w drodze regulacji handlu nimi (Dz.U. 1997, L 61, s. 1).

Jednakże przepis ten nie realizuje celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć, ani też celu ochrony zdrowia ludzkiego realizowanego przez dyrektywy 2008/118 i 2020/262.

55. Tak więc, w przypadku gdy osoba prywatna oświadcza w ramach kontroli przeprowadzonej przez organy krajowe, że nabyła wyroby tytoniowe w jednym państwie członkowskim w celu ich nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej w innym państwie członkowskim, wówczas owo przyznanie przez osobę prywatną, że wspomniane nabycie, niezależnie od ilości, jakie obejmuje, nie jest przeznaczone do czysto osobistego użytku, wystarcza, aby wspomniane organy odmówiły zastosowania art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262.

56. W obecnym stanie prawnym wykładnia pojęcia „użytku własnego" w rozumieniu art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 ma zastosowanie również do napojów alkoholowych, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. b) tych dyrektyw. Prawdą jest, że – jak podnosi rząd szwedzki w swoich uwagach – taka wykładnia pojęcia „użytku własnego" skutkuje wykluczeniem możliwości oferowania przez osobę prywatną jako prezentu butelek alkoholu nabytych w innym państwie członkowskim niż to, w którym mają być oferowane, jeżeli nie korzysta ona *z systemu sprzedaży na odległość* lub z procedury przewidzianej dla *systemu dostawy do celów handlowych* dyrektywy 2020/262. W tym względzie wystarczy jednak stwierdzić, że gdyby art. 32 ust. 1 dyrektywy 2020/262 zawierał lukę w tym zakresie, to do prawodawcy Unii należałoby w razie potrzeby usunięcie tej luki poprzez przyjęcie środków niezbędnych do zmiany tego przepisu, aby przewidzieć w wyraźny sposób możliwość skorzystania z systemu *nabywania przez osobę prywatną* w celu oferowania butelek wina jako prezentów. Wydaje się to być możliwe, biorąc pod uwagę, że w szczególności ze względu na wpływ na zdrowie ludzkie przepisy Unii dotyczące napojów alkoholowych są mniej rygorystyczne niż przepisy mające zastosowanie do wyrobów tytoniowych [39].

57. W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 32 ust. 1 dyrektyw 2008/118 i 2020/262 nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którym pojęcie „użytku własnego" nie obejmuje nabycia wyrobów tytoniowych przez osobę prywatną w państwie członkowskim w celu ich nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej w innym państwie członkowskim, i to niezależnie od ilości tych wyrobów, która ma zostać przekazana.

W przedmiocie pytania drugiego

58. Biorąc pod uwagę odpowiedź, jakiej proponuję udzielić na pytanie pierwsze, nie ma moim zdaniem potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

[39] Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21) i dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29) nie wydają się w sposób wyraźny realizować celu ochrony zdrowia ludzkiego. Przykład mniej surowego charakteru przepisów dotyczących napojów alkoholowych zawarty jest między innymi w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2010/13/UE z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie koordynacji niektórych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących świadczenia audiowizualnych usług medialnych (dyrektywie o audiowizualnych usługach medialnych) (Dz.U. 2010, L 95, s. 1). O ile bowiem art. 9 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy zakazuje wszelkiej formy handlowych przekazów audiowizualnych dotyczących papierosów i innych wyrobów tytoniowych, o tyle jej art. 9 ust. 1 lit. e) przewiduje, że takie przekazy dotyczące napojów alkoholowych nie mogą być skierowane wyraźnie do małoletnich i nie mogą zachęcać do nieumiarkowanej konsumpcji tych napojów.

Wnioski

59. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych w Berlinie-Brandenburgii) Sąd odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 32 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG i art. 32 ust. 1 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego

   należy interpretować w ten sposób, że:

   nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi pojęcie „użytku własnego" nie obejmuje nabycia wyrobów tytoniowych przez osobę prywatną w państwie członkowskim w celu ich nieodpłatnego przekazania osobie trzeciej w innym państwie członkowskim, i to niezależnie od ilości tych wyrobów, która ma zostać przekazana.

2) Nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne.

Maja Brkan

Opinię przedstawiono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 4 lutego 2026 r.

Podpisy