Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PRIITA PIKAMÄE
przedstawiona w dniu 26 września 2024 r. [1]

Sprawa C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
przy udziale
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 36 – Zakup przez Internet wyrobów akcyzowych w innym państwie członkowskim – Wyroby wysyłane lub przewożone bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu – Przewóz przez spółkę przewozową polecaną przez sprzedawcę – Przepisy krajowe uznające sprzedawcę za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego wymagalnego w państwie członkowskim przeznaczenia

1. W niniejszej sprawie Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia) zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym wykładni art. 36 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG [2].

2. Trybunał po raz pierwszy będzie miał sposobność, aby wypowiedzieć się w przedmiocie zakresu tego przepisu dyrektywy 2008/118, wskazując, w jakim stopniu sprzedawca musi być zaangażowany w przewóz wyrobów akcyzowych, aby można było stwierdzić, że ma miejsce „sprzedaż na odległość", w którym to przypadku sprzedawca jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia tych wyrobów.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. W niniejszej sprawie istotne są art. 32, 33, 34 i 36 dyrektywy 2008/118, a także art. 33 dyrektywy 2006/112/WE [3].

[1] Język oryginału: francuski.

[i] Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

[2] Dz.U. 2009, L 9, s. 12.

[3] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

Prawo fińskie

Ramy prawne obowiązujące w 2020 r.

4. Dyrektywa 2008/118 została przetransponowana w Finlandii przez valmisteverotuslaki (182/2010) [ustawę o podatku akcyzowym (182/2010) (zwaną dalej „ustawą o podatku akcyzowym")]. W niniejszej sprawie ustawa ta ma zastosowanie w jej brzmieniu obowiązującym w 2020 r.

5. Zasady ustalania należnego państwu podatku od alkoholu i napojów alkoholowych oraz wysokość tego podatku są określone w laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (ustawie o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych).

6. Zgodnie z § 1 akapit drugi ustawy o podatku akcyzowym ustawa ta ma zastosowanie do poboru podatku akcyzowego między innymi od alkoholu i napojów alkoholowych, chyba że odpowiednie przepisy szczególne w dziedzinie podatku akcyzowego stanowią inaczej.

7. Zgodnie z § 6 pkt 11 wspomnianej ustawy „sprzedaż na odległość" w rozumieniu owej ustawy to sprzedaż, w przypadku której osoba inna niż uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub tymczasowo zarejestrowany odbiorca, mająca siedzibę lub miejsce zamieszkania w Finlandii i nieprowadząca samodzielnej działalności gospodarczej, nabyła w innym państwie członkowskim wyroby akcyzowe dopuszczone do konsumpcji, które są wysyłane lub przewożone do Finlandii bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę na odległość lub w jego imieniu.

8. W myśl § 6 pkt 12 ustawy o podatku akcyzowym „sprzedawca na odległość" to sprzedawca, który sprzedaje wyroby do Finlandii zgodnie z pkt 11 tego paragrafu.

9. Paragraf 72 akapit pierwszy tej ustawy stanowi, że podatek akcyzowy nie jest wymagalny w odniesieniu do wyrobów dopuszczonych do konsumpcji w innym państwie członkowskim, jeśli zostały one zakupione przez osobę prywatną na użytek własny i przywiezione przez nią do Finlandii.

10. Paragraf 74 akapit pierwszy wspomnianej ustawy stanowi, że jeżeli osoba prywatna nabywa wyroby akcyzowe pochodzące z innego państwa członkowskiego na użytek własny inaczej niż zgodnie z § 72 owej ustawy lub w drodze sprzedaży na odległość, a wyroby te są przewożone do Finlandii przez inną osobę prywatną lub podmiot profesjonalny, osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego jest osoba prywatna, która nabyła wyroby. Każda osoba zaangażowana w przewóz wyrobów lub posiadająca wyroby w Finlandii jest również odpowiedzialna za zapłatę podatku akcyzowego należnego od osoby prywatnej, która nabyła wyroby akcyzowe, tak jakby był to jej własny dług.

11. Zgodnie z § 79 akapit pierwszy ustawy o podatku akcyzowym podatek akcyzowy jest pobierany od wyrobów sprzedawanych w Finlandii w drodze sprzedaży na odległość. Akapit drugi tego paragrafu stanowi, że osobą zobowiązaną do zapłaty tego podatku jest sprzedawca na odległość. Jeśli sprzedawca na odległość ma przedstawiciela podatkowego, przedstawiciel podatkowy jest zobowiązany do zapłaty wspomnianego podatku zamiast sprzedawcy na odległość. Sprzedawca na odległość jest odpowiedzialny za zapłatę podatku akcyzowego należnego od przedstawiciela podatkowego, tak jakby był to jego własny dług. Zgodnie

z akapitem trzecim tego paragrafu podatek akcyzowy staje się wymagalny z chwilą dostawy wyrobów akcyzowych w Finlandii. Podatek akcyzowy jest płatny zgodnie z przepisami obowiązującymi w dniu dostawy wyrobów w Finlandii.

Legislacyjne prace przygotowawcze dotyczące § 74 ustawy o podatku akcyzowym

12. Uzasadnienie przyjęcia § 74 ustawy o podatku akcyzowym, wynikające z rządowego projektu ustawy o podatku akcyzowym (HE 263/2009 vp, s. 46), brzmi następująco:

„Przepis ten będzie regulował przypadek, w którym osoba prywatna nabywa w innym państwie członkowskim wyroby akcyzowe na użytek własny inaczej niż zgodnie z § 72 lub w drodze sprzedaży na odległość. W tym przypadku osoba prywatna nie będzie przywoziła wyrobów do Finlandii samodzielnie, lecz zostaną one przewiezione przez inną osobę prywatną lub podmiot profesjonalny. Oznacza to, że osoba prywatna będzie mogła zakupić na przykład przez Internet wyroby w innym państwie członkowskim i zorganizować przewóz tych wyrobów do Finlandii we własnym zakresie, bez udziału w organizacji przewozu sprzedawcy lub osoby działającej w jego imieniu.

[…]

Wyroby będą opodatkowane niezależnie od tego, czy zostały przywiezione do Finlandii przez podmiot profesjonalny – na przykład spółkę przewozową lub podmiot świadczący usługi pocztowe – czy przez inną osobę prywatną. Główna różnica w stosunku do sprzedaży na odległość będzie polegała na tym, że sprzedawca lub osoba działająca w jego imieniu nie będą w żaden sposób uczestniczyć w przewozie wyrobów lub organizacji przewozu. Natomiast jeżeli sprzedawca poinstruuje kupującego na swojej stronie internetowej, aby skorzystał na przykład z usług określonych przewoźników, będzie to stanowiło to sprzedaż na odległość, w przypadku której sprzedawca na odległość lub jego przedstawiciel podatkowy będą zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia”.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

13. Spółka B UG prowadziła stronę internetową, dostępną również w języku fińskim, za pośrednictwem której klienci mogli nabywać w sklepie internetowym łagodne i mocne napoje alkoholowe różnych marek.

14. W dniu 20 kwietnia 2020 r. organy celne w Finlandii zajęły przesyłkę zawierającą różne napoje alkoholowe wysłaną przez B UG z Niemiec do Finlandii i przeznaczoną dla osoby prywatnej. Wysłane wyroby zajęto na podstawie § 103 ustawy o podatku akcyzowym w celu ustalenia, czy przy przywozie tych napojów przestrzegano przepisów tej ustawy.

15. Organy podatkowe zwróciły się do kupującego, który złożył zamówienie na stronie internetowej B UG, o udzielenie wyjaśnień na temat procesu zamawiania i organizacji przewozu.

16. Zgodnie z wyjaśnieniami tej osoby prywatnej z dnia 25 czerwca 2020 r. podczas składania zamówienia w sklepie internetowym B UG pojawiła się reklama usług przewozu świadczonych przez spółki X, Y i Z. I tak, za każdym razem, gdy towary były dodawane do koszyka, aktualizowana była waga zamówienia i wysokość frachtu. Po dokonaniu płatności za zamówiony alkohol, na stronie internetowej B UG pojawił się komunikat dotyczący organizacji przewozu.

Według tej osoby prywatnej komunikat zawierał linki odsyłające bezpośrednio do stron internetowych podmiotów świadczących usługi przewozowe. Osoba ta do przewozu swojego zamówienia wybrała spółkę X. Po kliknięciu na link „X”, osoba ta została przekierowana na stronę internetową spółki X. Na tej stronie wprowadziła ona swoje dane kontaktowe, ale nie podała żadnych informacji o swoim zamówieniu, takich jak na przykład numer zamówienia. Osoba ta zapłaciła fracht bezpośrednio spółce X na stronie internetowej tej spółki.

17. Na poparcie swoich argumentów organ podatkowy przedstawił zrzut ekranu z dnia 16 czerwca 2020 r. zawierający instrukcje dotyczące sposobu dostawy znajdujące się na stronie internetowej B UG oraz zrzut ekranu z dnia 24 czerwca 2020 r. zawierający warunki dostawy znajdujące się na tej stronie. Z tych zrzutów ekranu wynika, że B UG sama nie organizuje przewozu towarów, lecz umożliwia swoim klientom samodzielny odbiór zamówienia lub wybór przewoźnika, przy czym na stronie internetowej B UG niektórych przewoźników wymieniono jako możliwe opcje. Ponadto ze wspomnianych zrzutów ekranu wynika, że spółka ta wskazywała swoim klientom, iż ciąży na nich obowiązek zapłaty podatków w Finlandii.

18. Decyzją z dnia 21 sierpnia 2020 r. organ podatkowy nałożył na B UG, w odniesieniu do napojów alkoholowych zajętych poprzedniego dnia, podatek od alkoholu i napojów alkoholowych i karę podatkową w łącznej wysokości 1 645,83 EUR. Organ podatkowy uznał, że napoje alkoholowe zostały wysłane lub przewiezione do Finlandii bezpośrednio lub pośrednio przez tę spółkę lub przez osobę działającą w jej imieniu oraz że w związku z tym wspomniana spółka działała jako sprzedawca na odległość i była zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego w Finlandii.

19. B UG wniosła do organu podatkowego odwołanie od decyzji podatkowej. Decyzją z dnia 1 czerwca 2021 r. organ podatkowy je oddalił.

20. B UG zaskarżyła decyzję organu podatkowego z dnia 1 czerwca 2021 r. do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach). Zażądała ona uchylenia decyzji organu podatkowego i anulowania wszystkich nałożonych na nią podatków od alkoholu i napojów alkoholowych.

21. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) zastanawia się, czy B UG brała udział w przewozie napojów alkoholowych, które sprzedała za pośrednictwem swojej strony internetowej, w którym to przypadku należy uznać, iż jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego w Finlandii jako sprzedawca tych napojów alkoholowych na odległość. Sąd ten wskazuje, że osoba prywatna, która nabyła te towary w Niemczech, kupiła je od B UG na użytek własny i uiściła koszty przewozu tych towarów bezpośrednio przewoźnikowi.

22. Zdaniem tego sądu orzecznictwo Trybunału nie daje odpowiedzi na pytanie, jak należy interpretować zastosowane w art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 wyrażenie „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu”.

23. Sąd ten stoi na stanowisku, że niniejsza sprawa wymaga w szczególności ustalenia, czy B UG brała bezpośrednio lub pośrednio udział w przewozie towarów do innego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118, mając na uwadze, że na stronie internetowej tej spółki znajdują się informacje o różnych przewoźnikach oraz o ponoszonych przez kupujących kosztach przewozu. Ponadto sąd odsyłający zauważa, że strona internetowa

sprzedawcy zawierała link do strony internetowej przewoźników oraz że po kliknięciu na ten link informacje o towarach, które miały zostać przewiezione, były automatycznie przekazywane na tę stronę internetową ze strony internetowej sprzedawcy.

24. W tych okolicznościach Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywa [2008/118], a w szczególności jej art. 36, dotyczący sprzedaży na odległość, stoi na przeszkodzie krajowej wykładni prawa, zgodnie z którą sprzedawca wyrobów akcyzowych mający siedzibę w innym państwie członkowskim jest uważany za uczestniczącego w transporcie tych wyrobów do państwa członkowskiego przeznaczenia i podlegającego podatkowi akcyzowemu w państwie członkowskim przeznaczenia z tytułu sprzedaży na odległość już z tego powodu, że poleca kupującemu na swojej stronie internetowej skorzystanie z usług określonej firmy transportowej?

2) Czy sprzedawca wyrobów akcyzowych bezpośrednio lub pośrednio wysyłał lub przewoził towary do innego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 36 ust. 1 dyrektywy [2008/118] i był zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego od sprzedaży na odległość w rozumieniu tej dyrektywy, w sytuacji gdy na stronie internetowej sprzedawcy polecane były określone firmy transportowe i podawane były dane dotyczące kosztów transportu, które miałby ponieść kupujący, a koszty transportu były fakturowane przez firmę transportową, której przekazywane były dane dotyczące towarów, które miały być transportowane, bez żadnego działania ze strony kupującego? Czy okoliczność, że kupujący zawarł odrębną umowę przewozu towarów z firmą transportową wymienioną na stronie internetowej sprzedawcy, ma znaczenie dla oceny tej kwestii?”.

Analiza

W przedmiocie zakresu pytań prejudycjalnych

25. Na wstępie należy zauważyć, że drugie pytanie postawione przez sąd odsyłający dotyczy wykładni art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 w świetle okoliczności faktycznych sprawy, natomiast pytanie pierwsze, mające węższy zakres, wydaje się dotyczyć zgodności wykładni art. 74 ustawy o podatku akcyzowym, zawartej w przygotowanym przez rząd fiński projekcie ustawy, z tym art. 36 ust. 1, którego transpozycję do prawa krajowego stanowi ten pierwszy przepis.

26. Ponieważ obydwa te pytania obejmują w rzeczywistości to samo zagadnienie dotyczące zakresu art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118, w szczególności wyrażenia „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu”, według mnie mogą one być rozpatrzone łącznie.

Co do istoty

27. Celem dyrektywy 2008/118 jest zapewnienie właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez swobodny przepływ wyrobów akcyzowych w Unii Europejskiej. W związku z tym dyrektywa ta wymaga harmonizacji przepisów krajowych regulujących ten rodzaj podatku, tak by zapewnić, aby pojęcie i warunki „wymagalności” akcyzy były takie same

we wszystkich państwach członkowskich [4].

28. Ustanowione w tej dyrektywie ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego mają zastosowanie wyłącznie do wyrobów wyszczególnionych w jej art. 1 ust. 1, wśród których znajdują się napoje alkoholowe.

29. Zasady te dla swej skuteczności wymagają, aby opodatkowanie akcyzą następowało w chwili pojawienia się jednego z tych wyrobów na rynku wewnętrznym, podczas gdy wymagalność akcyzy powinna się sytuować możliwie najbliżej odbiorcy końcowego.

30. Prawodawca Unii wyraził te wymogi we wskazany poniżej sposób. Artykuł 2 dyrektywy 2008/118 stanowi, że zdarzeniem podatkowym w przypadku podatku akcyzowego jest produkcja lub import wspomnianych wyrobów na terytorium Unii. Artykuł 7 ust. 1 tej dyrektywy ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji [5], zaś art. 9 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy stanowi, że stosuje się warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny.

31. Przepisy rozdziału V dyrektywy 2008/118 („Przemieszczanie i opodatkowanie wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji") dotyczą sytuacji, w których po dopuszczeniu do konsumpcji danego wyrobu akcyzowego oraz uiszczeniu związanego z nim podatku akcyzowego wyrób ten był przewożony wewnątrz Unii. Przepisy te odpowiadają wymogowi zapewnienia poszanowania zasady terytorialności podatkowej, zgodnie z którą zapłata akcyzy powinna mieć miejsce w państwie rzeczywistej konsumpcji, oraz wymogowi uniknięcia podwójnego opodatkowania danego wyrobu.

32. O ile art. 32 dyrektywy 2008/118 stanowi, że podatek akcyzowy od wyrobów akcyzowych nabywanych przez osoby prywatne na użytek własny i przewożonych przez nie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego jest wymagalny tylko w państwie członkowskim, w którym wyroby akcyzowe zostały nabyte, o tyle art. 33 i 36 tej dyrektywy wprowadzają wyjątki od ogólnej zasady zapisanej w art. 7 wspomnianej dyrektywy, ponieważ stanowią one, że podatek akcyzowy odnoszący się do wyrobu dopuszczonego już do konsumpcji jest wymagalny w momencie *późniejszym* niż dopuszczenie do konsumpcji.

33. Artykuł 33 dyrektywy 2008/118 stanowi, że bez uszczerbku dla jej art. 36, w przypadku gdy wyroby dopuszczone już do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim w celu ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, podatek akcyzowy staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim. W takiej sytuacji osobą zobowiązaną do zapłaty tego podatku jest osoba, która realizuje dostawę, osoba, która przechowuje wyroby przeznaczone do dostawy, lub osoba, której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim.

[4] Zobacz w szczególności motyw 8 dyrektywy 2008/118.

[5] Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy 2008/18 definiuje pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji" w następujący sposób: „a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami; b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego; c) produkcja wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcja niezgodna z przepisami; d) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy".

34. Artykuł 36 tej dyrektywy, o którego wykładnię wniesiono w niniejszej sprawie, dotyczy sprzedaży na odległość i stanowi, że wyroby akcyzowe już dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim, nabywane przez osobę inną niż uprawniony prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca, mającą siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim i nieprowadzącą samodzielnej działalności gospodarczej, wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu podlegają podatkowi akcyzowemu w państwie członkowskim przeznaczenia. W takiej sytuacji osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego jest sprzedawca.

35. Artykuł 32 dyrektywy 2008/118 nie ma w niniejszej sprawie zastosowania. Chociaż bowiem jest bezsporne, iż osoba prywatna, która zakupiła rozpatrywane wyroby, nabyła je na użytek własny, oczywiste jest również, że osoba ta nie przewoziła samodzielnie tych wyrobów z Niemiec do Finlandii [6].

36. Zadaniem sądu odsyłającego jest ustalenie, czy przesyłka napojów alkoholowych zajęta przez fińskie organy celne była przedmiotem „sprzedaży na odległość" w rozumieniu art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118, w którym to przypadku B UG miałaby obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego oraz kary podatkowej, wynikających z decyzji podatkowej wydanej przez fińskie organy podatkowe w dniu 21 sierpnia 2020 r. W przeciwnym wypadku byłby to z konieczności zakup na odległość podlegający art. 33 tej dyrektywy, w związku z czym to klienci B UG, a nie ta spółka, byliby zobowiązani do zapłaty rozpatrywanego podatku akcyzowego.

37. W jaki sposób należy zatem interpretować wyrażenie „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu", a w szczególności *pośredni* udział sprzedawcy?

38. Brzmienie art. 36 dyrektywy 2008/118 nie zawiera elementów pozwalających na wyjaśnienie tej kwestii, a Trybunał do tej pory nie miał sposobności, aby wypowiedzieć się na ten temat.

39. Należy jednakże zauważyć, że w wyroku z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in. (C-296/95, EU:C:1998:152), Trybunał sformułował podstawowe zasady wykładni tego przepisu [7].

40. Stan faktyczny sprawy, w której zapadł ten wyrok, dotyczył sytuacji, w której MLB, spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, pozyskiwała i wykonywała zamówienia na papierosy i tytoń składane przez osoby prywatne zamieszkujące w Zjednoczonym Królestwie. MLB kupowała te wyroby od EMU, spółki mającej siedzibę w Luksemburgu, należącej do tej samej grupy, oraz organizowała ich przywóz do Zjednoczonego Królestwa za pośrednictwem prywatnego przewoźnika w imieniu i na rzecz tych osób prywatnych w zamian za wynagrodzenie.

6 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 23 listopada 2006 r., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

7 W owej sprawie do Trybunału zwrócono się o dokonanie wykładni art. 10 ust. 1 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), a nie art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118. Jednakże mimo iż ta ostatnia dyrektywa, która jako jedyna ma zastosowanie ratione temporis do sporu w postępowaniu głównym, uchyliła i zastąpiła ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r. dyrektywę 92/12, z brzmienia art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 oraz art. 10 ust. 1 dyrektywy 92/12 wynika, że treść tych przepisów w istocie się nie różni. Z powyższego należy wywieść, że orzecznictwo Trybunału dotyczące tego ostatniego przepisu znajduje zastosowanie w odniesieniu do art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118. Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, pkt 34).

41. W swoim wyroku Trybunał uznał, że taka sytuacja stanowi sprzedaż na odległość, a nie nabycie przez osoby prywatne, na tej podstawie, po pierwsze, że to MLB (a nie osoby prywatne, w których imieniu działała) podejmowała inicjatywę co do zamówień składanych u sprzedawcy i ponosiła ryzyko związane ze zmianami kursów wymiany walut, a po drugie, że EMU i MLB stanowiły ten sam podmiot gospodarczy.

42. Zdaniem Trybunału wyjaśnieniem takiego wniosku jest to, że art. 10 ust. 2 dyrektywy 92/12 „został sformułowany w taki sposób, aby objąć nie tylko sytuację przewozu lub wysyłki przez samego sprzedawcę, lecz również, w sposób znacznie szerszy, wszystkie sytuacje wysyłki lub przewozu w imieniu sprzedawcy", oraz że „użyte w tym przepisie sformułowanie potwierdza wyraźnie, że prawodawcę wspólnotowego bardziej interesuje obiektywny charakter transakcji niż nadana im forma prawna" [8].

43. Wynika z tego jednocześnie, że wyrażeniu „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu" należy nadać szeroki zakres oraz że jego wykładnia powinna odzwierciedlać rzeczywistość gospodarczą analizowanej transakcji, z pominięciem wszelkich formalizmów. Niemniej twierdzenie to stanowi jedynie punkt wyjścia egzegezy, której wymaga sąd odsyłający.

44. W swoich uwagach na piśmie Komisja Europejska proponuje, aby jako pomoc w wykładni wykorzystać w drodze analogii wyrok KrakVet Marek Batko [9].

45. W wyroku tym Trybunał wypowiedział się, w odniesieniu do dziedziny podatku od wartości dodanej (VAT), w przedmiocie wykładni przepisu wykazującego dużą analogię do art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118, a mianowicie art. 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Artykuł ten stanowił, że za miejsce dostawy towarów „wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz" z państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, w przypadku gdy zostaną spełnione pewne warunki.

46. W przedstawionym przez sąd odsyłający stanie faktycznym wyroby były sprzedawane przez dostawcę mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim nabywcom mającym miejsca zamieszkania w innym państwie członkowskim oraz dostarczane im przez spółkę polecaną przez tego dostawcę, przy czym nabywcy mieli swobodę, jeśli chodzi o zawieranie umów do celów tej dostawy. Czy towary te należy uznać za wysyłane lub transportowane „przez dostawcę lub na jego rzecz"?

47. Uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej, które stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT, zdaniem Trybunału prowadzi do wniosku, że towary są wysyłane lub transportowane na rzecz dostawcy, jeżeli to dostawca, a nie nabywca, podejmuje de facto decyzje dotyczące sposobu wysyłki lub transportu tych towarów. Rola dostawcy powinna zatem być „*dominująca* w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu towarów" [10].

48. Następnie Trybunał wskazał cztery kryteria umożliwiające weryfikację, czy zachodzi taka sytuacja.

[8] Wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in. (C-296/95, EU:C:1998:152, pkt 45, 46).

[9] Wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r. (C-276/18, zwany dalej „wyrokiem KrakVet", EU:C:2020:485, pkt 61–63).

[10] Wyrok KrakVet, pkt 63 (wyróżnienie moje).

49. Po pierwsze, należy wziąć pod uwagę znaczenie, jakie ma kwestia dostarczenia tych towarów nabywcom w świetle praktyk handlowych charakteryzujących działalność wykonywaną przez danego dostawcę. Po drugie, należy ocenić, komu mogą zostać przypisane wybory dotyczące sposobu wysyłki lub transportu danych towarów. Można przyjąć, że wysyłka lub transport towarów odbywa się na rzecz ich dostawcy, w sytuacji gdy nabywcy wyrazili jedynie zgodę na wybór dokonany przez dostawcę, czy to dotyczący wyznaczenia spółki odpowiedzialnej za dostarczenie danych towarów, czy też sposobu, w jaki towary te są wysyłane lub transportowane. Podstawą takiego wniosku mogłyby być w szczególności takie okoliczności jak limitowany wybór spółek polecanych przez dostawcę w celu dostarczenia danych towarów. Po trzecie, należy się zastanowić, czy ciężar ryzyka związanego z wysyłką i dostawą danych towarów spoczywa na dostawcy czy na nabywcy. Po czwarte, należy ocenić sposoby płatności dotyczące zarówno dostawy tych towarów, jak i ich wysyłki lub transportu. Jeżeli nabycie, a także wysyłka i transport tych towarów są przedmiotem jednej transakcji finansowej, stanowi to wskazówkę co do znaczącego udziału dostawcy w dostarczaniu rzeczonych towarów [11].

50. W mojej ocenie w niniejszej sprawie brak jest niezbędnych przesłanek do zastosowania w drodze analogii kryteriów sformułowanych w wyroku KrakVet, tak jak to rekomenduje Komisja w swoich uwagach na piśmie.

51. Mimo że akceptuję bez wahania koncepcję, zgonie z którą przepisy prawa wtórnego dotyczące podatku akcyzowego i odpowiadające im przepisy dotyczące VAT mogą wymagać takiej samej wykładni, nie wydaje mi się to uzasadnione w niniejszym przypadku, biorąc pod uwagę treść art. 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w brzmieniu analizowanym w wyroku KrakVet oraz art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118. O ile bowiem z tego ostatniego artykułu wynika, że pośredni udział sprzedawcy w wysyłce lub przewozie danych towarów jest wystarczający, aby stwierdzić „sprzedaż na odległość", o tyle taki sam udział nie stanowił przesłanki niezbędnej do stwierdzenia, że ma miejsce „wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość" w rozumieniu tego art. 33 ust. 1 przed zmianą dyrektywy 2006/112 dokonaną przez art. 2 dyrektywy (UE) 2017/2455 [12].

52. Jak wskazał Trybunał w wyroku KrakVet, zmiana ta, zgodnie z którą towary należy uznać za „wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz" również wtedy, gdy dostawca uczestniczy *pośrednio* w ich transporcie lub wysyłce, nie miała jednakże zastosowania ratione temporis w sporze w postępowaniu głównym [13].

53. Wynika z tego, że kryteriów wypracowanych przez Trybunał w tym wyroku nie można zastosować w niniejszej sprawie, ponieważ zostały one stworzone do celów wykładni art. 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112 *w jego wersji sprzed zmiany wprowadzonej dyrektywą 2017/2455*.

54. Natomiast elementy wykładni art. 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112 *w jego wersji wynikającej z tej zmiany* moim zdaniem mogą posłużyć, w drodze rozumowania na zasadzie analogii, do określenia zakresu art. 36 dyrektywy 2008/118.

[11] Wyrok KrakVet, pkt 69–78.

[12] Dyrektywa Rady z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz.U. 2017, L 348, s. 7).

[13] Wyrok KrakVet, pkt 55, 56. Zobacz również opinia rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, pkt 99), która stwierdziła, że dyrektywą 2017/2455 „de facto wprowadzono poprawkę; oraz że *nie* stanowi ona wykładni, jaką należało nadać istniejącemu tekstowi".

55. Wśród tych elementów należy uwzględnić art. 5a akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [14], który to przepis został dodany do tego rozporządzenia wykonawczego właśnie w celu wyjaśnienia i zdefiniowania kryterium pośredniego udziału w kontekście VAT [15].

56. W przepisie tym wskazano sytuacje, w których uznaje się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym gdy uczestniczy on pośrednio w wysyłce lub transporcie towarów. Trzy pierwsze sytuacje to sytuacje, w których (i) dostawca zleca podwykonanie wysyłki lub transportu towarów osobie trzeciej, która dostarcza towary nabywcy, (ii) wysyłka lub transport towarów dokonywane są przez osobę trzecią, ale dostawca ponosi całkowitą lub częściową odpowiedzialność za dostarczenie towarów nabywcy, oraz (iii) dostawca wystawia fakturę i pobiera od nabywcy opłaty za transport lub wysyłkę, a następnie przekazuje je osobie trzeciej, która organizuje wysyłkę lub transport towarów. Czwartą sytuacją, która według mnie jest szczególnie istotna dla odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający, jest sytuacja, w której „dostawca zachęca nabywcę w dowolny sposób do skorzystania z usług w zakresie dostarczania towarów świadczonych przez osobę trzecią, umożliwia kontakt nabywcy i osoby trzeciej lub przekazuje w inny sposób tej osobie informacje niezbędne do dostarczenia towarów nabywcy”.

57. W ten sposób prawodawca Unii włączył do wspomnianego rozporządzenia wytyczne komitetu ds. VAT dotyczące wykładni wyrażenia „wysłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz” do celów stosowania art. 33 dyrektywy 2006/112. Jak wynika z dokumentu roboczego nr 855 dotyczącego stosowania przepisów o VAT w odniesieniu do sprzedaży na odległość [16], te wytyczne zostały wydane na wniosek organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa i Belgii, które stwierdziły, że niektóre spółki wprowadzają uzgodnienia handlowe z myślą o oddzieleniu dostawy towarów od ich transportu i dostarczenia w celu uniknięcia deklarowania i zapłaty VAT w państwie członkowskim przeznaczenia towarów. Wykładnia sugerowana przez ten komitet wyrażała konieczność zwalczania *praktyk stanowiących nadużycie* lub, ściślej rzecz ujmując, transakcji, których wynikiem jest uzyskanie korzyści podatkowej, takiej jak zastosowanie prawdopodobnie niższej stawki podatku akcyzowego obowiązującej w państwie wysyłki danych towarów lub brak zastosowania podatku akcyzowego ze względu na uznanie transakcji za zakup na odległość, które to transakcje są niezgodne z celem odpowiednich przepisów, jakim jest unikanie zakłóceń konkurencji wywołanych stosowaniem zasady państwa pochodzenia do transakcji transgranicznych.

58. Inspirowana koniecznością zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, ta rozszerzająca wykładnia spowodowała obniżenie stopnia udziału niezbędnego do przypisania dostawcy wysyłki lub transportu towarów. Innymi słowy zachęcanie nabywcy w dowolny sposób do skorzystania z usług w zakresie dostarczania towarów świadczonych przez osobę trzecią, umożliwianie kontaktu nabywcy i osoby trzeciej lub przekazywanie w inny sposób tej osobie informacji niezbędnych do dostarczenia towarów nabywcy wystarczają, aby stwierdzić, że towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz.

[14] Dz.U. 2011, L 77, s. 1.

[15] Zobacz motyw 4 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ułatwianych poprzez użycie interfejsów elektronicznych oraz w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz.U. 2019, L 313, s. 14).

[16] Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

59. Moim zdaniem ten sam zakres należałoby nadać zawartemu w art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 wyrażeniu „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu”.

60. Proponowana przeze mnie wykładnia na zasadzie analogii jest możliwa dzięki temu, że art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 wyraża *tę samą zasadę opodatkowania* co zasada wynikająca z art. 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112 (sprzedawca jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia towarów, gdy chodzi o sprzedaż na odległość) i *ma taką samą treść* jak art. 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przy uwzględnieniu brzmienia tego ostatniego przepisu po wprowadzeniu zmiany wynikającej z dyrektywy 2017/2455. Ponadto wykładnia ta wydaje mi się uzasadniona ze względu na okoliczność, że dyrektywa 2008/118 i dyrektywa 2006/112 mają ten sam cel, jakim jest zwalczanie nadużyć, a Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że zwalczanie nadużyć oraz zwalczanie uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania stanowi wymiar teleologiczny dyrektywy 2008/118, jak wynika z jej art. 11 akapit pierwszy, art. 39 ust. 3 akapit pierwszy, a także z jej motywu 31 [17].

61. Wynika z tego, że udział pośredni w rozumieniu art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 występuje w szczególności w sytuacji, gdy sprzedawca działa tak, by *kierować* dokonywanym przez kupującego wyborem spółki odpowiedzialnej za wysyłkę lub przewóz danych wyrobów. W takiej sytuacji należałoby uznać, że sprzedawca jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia tych wyrobów.

62. W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że na stronie internetowej B UG, poprzez którą napoje alkoholowe były sprzedawane kupującym zamieszkałym w Finlandii, polecano określone spółki przewozowe. Ponadto na tej stronie internetowej znajdują się informacje o kosztach przewozu ponoszonych przez kupującego, gdy wybrał on jedną z tych spółek, oraz linki do stron internetowych każdej z nich, do których, po wybraniu linku przez kupującego, przekazywane są bez późniejszego działania z jego strony informacje o wyrobach do przewozu.

63. Mając na względzie te informacje, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, moim zdaniem można byłoby uznać, że B UG pośrednio przewoziła, w rozumieniu art. 36 dyrektywy 2008/118, napoje alkoholowe, których dotyczy sprawa, do Finlandii, w związku z czym spółka ta jest zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego w tym państwie członkowskim.

64. Jest to zresztą jedyna wykładnia zgodna z rzeczywistością gospodarczą i handlową, ponieważ w okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie możliwość, że klienci wybiorą inną spółkę przewozową niż tę, którą polecił im sprzedawca na swojej stronie internetowej, jest w najlepszym wypadku znikoma, a w rzeczywistości prawdopodobnie czysto hipotetyczna.

65. Ponieważ wykładnia ta siłą rzeczy wymaga „odsłonięcia” formy prawnej transakcji po to, by uniknąć ewentualnych nadużyć prawa [18], jest oczywiste, że zawarcie przez kupującego dwóch odrębnych umów – jednej ze sprzedawcą, a drugiej ze spółką przewozową – nie jest istotne dla ustalenia, czy dane wyroby należy uznać za wysyłane lub przewożone pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu.

[17] W odniesieniu do dyrektywy 2008/118 zob. w szczególności wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeśli chodzi o dyrektywę 2006/112, zob. wyrok z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

[18] Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie EMU Tabac i in. (C-296/95, EU:C:1997:203, pkt 88).

66. Wreszcie należy wyjaśnić, że argument podniesiony przez B UG w jej uwagach na piśmie, wywiedziony z wniosku Komisji dotyczącego dyrektywy 2008/118[19], nie może podważyć poczynionych przeze mnie ustaleń.

67. Ściślej rzecz ujmując, B UG wskazała, że zgodnie z wnioskiem dotyczącym dyrektywy w sprawie ogólnych warunków dotyczących podatku akcyzowego przepis odnoszący się do sprzedaży na odległość „ustanawia procedury stosowane przy sprzedaży wyrobów przez podmioty gospodarcze przyjmujące, bezpośrednio lub pośrednio, odpowiedzialność za transport wyrobów akcyzowych do osób prywatnych zamieszkałych w innym państwie członkowskim". Ze sformułowania tego miałoby wynikać, że aby zasada zapisana w art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 znalazła zastosowanie, sprzedawcę należy uznać za *odpowiedzialnego* za przewóz wyrobów akcyzowych.

68. W rzeczywistości wyjaśnieniem takiego sformułowania jest według mnie wyłącznie zamiar uwypuklenia przez prawodawcę Unii jednego z elementów odróżniających sprzedaż na odległość od zakupu na odległość, co zostało potwierdzone w sprawozdaniu opublikowanym w ramach procedury legislacyjnej, która doprowadziła do przyjęcia dyrektywy 2008/118[20], nie zaś zamiar uzależnienia stosowania tego art. 36 ust. 1 od istnienia jakiejś postaci odpowiedzialności sprzedawcy, w szczególności jego odpowiedzialności cywilnej.

69. Mając na względzie powyższe uważam, że art. 36 ust. 1 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, iż wyroby akcyzowe należy uznać za „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu", w związku z czym ten ostatni jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego w tym innym państwie członkowskim, w szczególności w sytuacji, gdy sprzedawca działa tak, by kierować dokonywanym przez kupującego wyborem spółki odpowiedzialnej za przewóz danych wyrobów, co powinien zweryfikować sąd krajowy. W tym kontekście istotnym elementem jest w szczególności okoliczność, że na swej stronie internetowej sprzedawca poleca jedną lub kilka określonych spółek przewozowych, że udziela on informacji o kosztach przewozu ponoszonych przez kupującego, gdy wybrał on jedną z tych spółek, oraz podaje linki do stron internetowych każdej z nich, do których, po wybraniu linku, przekazywane są bez późniejszego działania ze strony kupującego informacje o wyrobach do przewozu. Natomiast okoliczność zawarcia przez kupującego dwóch odrębnych umów – jednej ze sprzedawcą, a drugiej ze spółką przewozową – nie stanowi istotnego elementu do celów tej oceny.

Wnioski

70. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytania prejudycjalne przedstawione przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia) odpowiedział następująco:

Artykuł 36 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,

[19] Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie ogólnych warunków dotyczących podatku akcyzowego (COM/2008/0078 wersja ostateczna).

[20] Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie stosowania art. 7–10 dyrektywy 92/12/EWG (przedstawione na podstawie art. 27 dyrektywy 92/12/EWG) (COM/2004/0227 wersja ostateczna).

należy interpretować w ten sposób, że:

wyroby akcyzowe należy uznać za „wysyłane lub przewożone do innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez sprzedawcę lub w jego imieniu”, w związku z czym ten ostatni jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego w tym innym państwie członkowskim, w szczególności w sytuacji, gdy sprzedawca działa tak, by kierować dokonywanym przez kupującego wyborem spółki odpowiedzialnej za wysyłkę lub przewóz danych wyrobów, co powinien zweryfikować sąd krajowy, uwzględniając wszystkie okoliczności sporu w postępowaniu głównym.