



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 2 września 2021 r.¹

Sprawa C-326/20

**SIA „MONO”
przeciwko
Valsts ieņēmumu dienests**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 12 – Podatki akcyzowe – Zwolnienie z ujednoczonego podatku akcyzowego – Wyroby akcyzowe przeznaczone do wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych lub konsularnych – Warunki – Rzeczywista płatność za wyroby akcyzowe przez ich rzeczywistych odbiorców – Płatność bezgotówkowa

I. Wprowadzenie

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) skierował do Trybunału dwa pytania dotyczące wykładni art. 12 dyrektywy 2008/118/WE² w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, w ramach sporu między spółką MONO SIA (zwaną dalej „skarżącą”) a Valsts ieņēmumu dienests (organem podatkowym, Łotwa, zwanym dalej „VID”) w przedmiocie zwolnienia z podatku akcyzowego produktów zakupionych przez członków służb dyplomatycznych i konsularnych oraz personel organizacji międzynarodowych posiadających placówki na Łotwie.

2. Pytania te mają zasadniczo na celu ustalenie, czy art. 12 dyrektywy 2008/118 stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego wyroby akcyzowe przeznaczone do wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych lub konsularnych są zwolnione z podatku akcyzowego jedynie pod warunkiem – nieprzewidzianym w prawie Unii – że wyroby te zostały nabyte w zamian za płatność w formie bezgotówkowej, a zapłaty na rzecz dostawcy dokonali rzeczywiści odbiorcy tych wyrobów.

3. Pomimo swojego precedensowego charakteru niniejsza sprawa porusza problematykę, z którą Trybunał niedawno miał styczność, a mianowicie kwestię ograniczeń dotyczących wykorzystywania gotówki jako środka płatniczego. Za pomocą tych pytań do Trybunału

¹ Język oryginału: francuski.

² Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

zwrócono się o orzeczenie w przedmiocie zgodności systemu zwolnienia z podatku akcyzowego ustanowionego przez przepisy łotewskie, a dokładniej w przedmiocie zakresu uznania, jakim dysponują państwa członkowskie przy wdrażaniu tego systemu, w szczególności w świetle zasady proporcjonalności.

II. Ramy prawne

A. Prawo międzynarodowe

1. Konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych

4. Artykuł 34 konwencji wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych, sporządzonej w Wiedniu w dniu 18 kwietnia 1961 r.³ (zwanej dalej „KWSD”), stanowi:

„Przedstawiciel dyplomatyczny jest zwolniony od wszelkich opłat i podatków, osobistych i rzeczowych, zarówno państwowych, regionalnych, jak komunalnych, z wyjątkiem:

a) podatków pośrednich tego rodzaju, które zazwyczaj wliczane są w cenę towarów lub usług;

[...]”.

5. Artykuł 36 ust. 1 KWSD stanowi:

„Państwo przyjmujące, zgodnie z ustawami i innymi przepisami, jakie może wydać, zezwoli na wwóz oraz udzieli zwolnienia z wszelkich opłat celnych, podatków i innych pokrewnych należności, z wyjątkiem opłat za składowanie, przewóz i podobne usługi, w odniesieniu do:

a) przedmiotów przeznaczonych do użytku urzędowego misji;

b) przedmiotów przeznaczonych do osobistego użytku przedstawiciela dyplomatycznego lub członków jego rodziny pozostających z nim we wspólnocie domowej łącznie z przedmiotami związanymi z jego urządzeniem się”.

2. Konwencja wiedeńska o stosunkach konsularnych

6. Artykuł 49 konwencji wiedeńskiej o stosunkach konsularnych, sporządzonej w Wiedniu w dniu 24 kwietnia 1963 r.⁴ (zwanej dalej „KWSK”), zatytułowany „Zwolnienie od opłat i podatków”, przewiduje w ust. 1:

„Urzednicy konsularni i pracownicy konsularni, jak również członkowie ich rodzin pozostający z nimi we wspólnocie domowej, są zwolnieni od wszelkich opłat i podatków osobistych i rzeczowych – państwowych, regionalnych i komunalnych – z wyjątkiem:

a) podatków pośrednich tego rodzaju, które zazwyczaj wliczane są w cenę towarów lub usług;

³ *Recueil des traités des Nations unies*, tom 500, s. 95.

⁴ *Recueil des traités des Nations unies*, tom 596, s. 261.

[...]”.

7. Artykuł 50 KWSK, zatytułowany „Zwolnienie od opłat celnych i rewizji celnej”, stanowi w ust. 1:

„Zgodnie z przyjętymi przez siebie ustawami i innymi przepisami państwo przyjmujące zezwala na przywóz oraz udziela zwolnienia od wszelkich opłat celnych, podatków i innych związanych z tym należności, z wyjątkiem opłat za składowanie, przewóz i inne podobne usługi, co do:

- a) przedmiotów przeznaczonych do użytku służbowego urzędu konsularnego;
- b) przedmiotów przeznaczonych do użytku osobistego urzędników konsularnych i członków ich rodzin pozostających z nimi we wspólnocie domowej, łącznie z przedmiotami przeznaczonymi do ich urzędzenia się. Artykuły konsumpcyjne nie powinny przekraczać ilości koniecznych do bezpośredniego spożycia przez te osoby”.

B. Prawo Unii

1. Dyrektywa 2008/118

8. Motyw 13 dyrektywy 2008/118 ma następujące brzmienie:

„Przepisy i warunki dotyczące dostaw zwolnionych od podatku akcyzowego powinny pozostać zharmonizowane. W przypadku takich dostaw do organizacji mających siedzibę w innych państwach członkowskich należy korzystać ze świadectwa zwolnienia”.

9. Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

[...]

- b) alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami 92/83/EWG^[5] i 92/84/EWG^[6];
- c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami 95/59/WE^[7], 92/79/EWG^[8] i 92/80/EWG^[9]”.

⁵ Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21).

⁶ Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29, wyd. spec. w jęz. polskim – rozdz. 9, t. 1, s. 213).

⁷ Dyrektywa Rady 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).

⁸ Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. 1992, L 316, s. 8).

⁹ Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. 1992, L 316, s. 10).

10. Artykuł 12 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„1. Wyroby akcyzowe są zwolnione z podatku akcyzowego w przypadkach, kiedy mają być wykorzystywane:

- a) w kontekście stosunków dyplomatycznych lub konsularnych;
- b) przez organizacje międzynarodowe uznawane przez organy publiczne przyjmującego państwa członkowskiego oraz członków takich organizacji, w granicach i na warunkach określonych w konwencjach międzynarodowych ustanawiających takie organizacje lub w umowach w sprawie siedzib;
- c) przez siły zbrojne państwa będącego stroną Traktatu Północnoatlantyckiego, innego niż państwo członkowskie, na terytorium którego podatek akcyzowy jest wymagalny, do użytku tych sił zbrojnych lub towarzyszącego personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn;

[...]

2. Zwolnienia podlegają warunkom i ograniczeniom określonym przez przyjmujące państwo członkowskie. Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienie w postaci zwrotu podatku akcyzowego”.

11. Artykuł 13 owej dyrektywy stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 21 ust. 1, wyrobom akcyzowym przemieszczanym w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, przeznaczonym dla odbiorcy wymienionego w art. 12 ust. 1, towarzyszy świadectwo zwolnienia z podatku.

2. Formę i treść świadectwa zwolnienia określa Komisja zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 43 ust. 2.

[...]”.

12. Artykuł 14 ust. 3 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie podejmują konieczne środki w celu zapewnienia stosowania zwolnień przewidzianych w ust. 1 i 2 w taki sposób, aby zapobiec wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyć”.

2. *Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011*

13. Artykuł 51 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011¹⁰ przewiduje:

„1. [...] świadectwo zwolnienia z [podatku od wartości dodanej (VAT)] lub podatku akcyzowego przewidziane w załączniku II do niniejszego rozporządzenia służy, z zastrzeżeniem objaśnień

¹⁰ Rozporządzenie wykonawcze Rady z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).

przedstawionych w załączniku do wspomnianego świadectwa, potwierdzeniu, że transakcja może być objęta takim zwolnieniem na mocy art. 151 dyrektywy 2006/112/WE^[11].

[...]

2. Świadectwo, o którym mowa w ust. 1, musi być opatrzone pieczęcią właściwych organów przyjmującego państwa członkowskiego. Natomiast w przypadku towarów lub usług o przeznaczeniu urzędowym państwa członkowskie mogą udzielić ich odbiorcy zwolnienia z wymogu przedstawiania świadectwa opatrzonego pieczęcią, na warunkach, jakie mogą określić. Zwolnienie takie można cofnąć w przypadku wystąpienia nadużyć.

Państwa członkowskie powiadamiają Komisję o punkcie kontaktowym wyznaczonym w celu określenia organów odpowiedzialnych za opatrzenie świadectw pieczęcią oraz o zakresie, w jakim znoszą wymóg przedkładania świadectwa opatrzonego pieczęcią. Komisja przekazuje pozostałym państwom członkowskim informacje otrzymane od państw członkowskich.

3. W przypadku gdy w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dostawa towarów lub świadczenie usług, stosuje się bezpośrednio zwolnienie, dostawca towarów lub usługodawca zobowiązani są uzyskać od nabywcy towarów lub usługobiorcy świadectwo, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, zachowując je jako dokument do celów księgowych. W przypadku zwolnienia przyjmującego postać zwrotu VAT, zgodnie z art. 151 ust. 2 dyrektywy [2006/112], świadectwo załącza się do wniosku o zwrot składanego we właściwym państwie członkowskim”.

14. Załącznik II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 określa formę i treść świadectwa zwolnienia z VAT lub z podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 51 tego rozporządzenia wykonawczego.

C. Prawo łotewskie

15. Likums „Par akcīzes nodokli” (ustawa o podatku akcyzowym) z dnia 30 października 2003 r.¹² stanowi w art. 7:

„Dłużnikiem podatkowym jest:

1. importer [...]”.

16. Artykuł 20 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„Z zastrzeżeniem ust. 2, [...] 5, [...] niniejszego artykułu z podatku akcyzowego zwolnione są wyroby akcyzowe, które są dostarczane:

1) do przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych;

2) pracownikom dyplomatycznym i konsularnym przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych, pracownikom administracyjnym i technicznym oraz członkom rodzin osób wymienionych w niniejszym punkcie, jeżeli nie są oni obywatelami Łotwy ani osobami stale zamieszkałymi w tym państwie; [...]

¹¹ Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

¹² *Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr 161.

- 3) organizacjom międzynarodowym uznanym za takie przez Republikę Łotewską lub ich przedstawicielstwom, w granicach i na warunkach określonych w umowach międzynarodowych ustanawiających takie organizacje lub w porozumieniach dotyczących ich siedzib;
- 4) pracownikom organizacji międzynarodowych lub ich przedstawicielstw posiadającym status dyplomatyczny na terytorium Republiki Łotewskiej, jeżeli nie są oni ani obywatelami Łotwy, ani osobami stale zamieszkałymi w tym państwie;

[...]

- 6) dla sił zbrojnych każdego państwa będącego stroną Traktatu Północnoatlantyckiego (innego niż państwo członkowskie, na terenie którego podatek akcyzowy jest wymagalny), na użytek tych sił oraz towarzyszącego personelu cywilnego lub w celu zaopatrzenia mes lub kantyn;

[...]

(9) [...]

- a) na potrzeby kwatery głównej sojusznicznych sił uznanych w Republice Łotewskiej [...]
- b) na potrzeby członków kwatery głównej sojusznicznych sił lub osób pozostających na ich utrzymaniu, jeżeli nie są one ani obywatelami Łotwy, ani osobami stale zamieszkałymi w tym państwie”.

17. Artykuł 20 ust. 2 pkt 2 tej ustawy stanowi:

„Osoby, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, mogą otrzymywać wyroby akcyzowe w Republice Łotewskiej:

[...]

2) ze składów podatkowych w Republice Łotewskiej na następujących warunkach:

- a) wysyłający wyroby akcyzowe korzysta z dokumentu stanowiącego załącznik II do rozporządzenia [wykonawczego] nr 282/2011, poświadczającego, że wyroby te są zwolnione z podatku akcyzowego,
- b) wysyłający wyroby akcyzowe wystawia pokwitowanie zgodnie z przepisami dotyczącymi przepływu takich wyrobów,
- c) płatność za zakup wyrobów akcyzowych dokonywana jest w formie bezgotówkowej”.

18. Artykuł 20 ust. 5 tej ustawy stanowi:

„Z podatku akcyzowego zwolnione są wyroby akcyzowe przeznaczone na zaspokojenie potrzeb osób, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, i przywożone na terytorium Republiki Łotewskiej w celu dopuszczenia ich do swobodnego obrotu [...] z państw innych niż państwa członkowskie lub z terytorium, o którym mowa w art. 2 ust. 3¹ niniejszej ustawy, pod następującymi warunkami:

- 1) wysyłający wyroby akcyzowe posługuje się dokumentem, stanowiącym załącznik II do rozporządzenia [wykonawczego] nr 282/2011, poświadczającym, że wyroby te są zwolnione z podatku akcyzowego.
- 2) płatność za zakup wyrobów akcyzowych dokonywana jest w formie bezgotówkowej”.

III. Postępowanie główne, pytania prejudycjalne oraz postępowanie przed Trybunałem

19. Skarżąca zgłosiła do łotewskiego urzędu celnego nabyte od brytyjskiej spółki i jej łotewskiego oddziału wyroby akcyzowe (alkohol i papierosy) (zwane dalej „rozpatrywanymi wyrobami”) w celu dopuszczenia ich do swobodnego obrotu na potrzeby ambasad i służb konsularnych kilku państw, a także przedstawicielstwa NATO na Łotwie, stosując zawieszenie poboru podatku akcyzowego.

20. Po nabyciu rozpatrywanych wyrobów od brytyjskiej spółki i jej łotewskiego oddziału, nie płacąc bezpośrednio ceny, skarżąca sprzedaje je misjom dyplomatycznym i konsularnym¹³ ustanowionym na Łotwie, nie otrzymując jednak zapłaty. Po otrzymaniu tych wyrobów misje te płacą bowiem cenę rzeczonych wyrobów bezpośrednio tej spółce brytyjskiej, na którą skarżąca dokonuje cesji odnośnej wierzytelności. Umowa cesji przewiduje również wynagrodzenie, które spółka ta powinna wypłacić skarżącej za jej rolę pośrednika przy sprzedaży rozpatrywanych wyrobów.

21. W wyniku kontroli podatkowej VID wydał decyzję nakładającą na skarżącą obowiązek zapłaty podatku akcyzowego w związku z dopuszczeniem rozpatrywanych wyrobów do swobodnego obrotu, powiększonego o grzywny i odsetki za zwłokę. W decyzji tej wskazano, że z uwagi na to, iż zainteresowane przedstawicielstwa dyplomatyczne nie dokonały płatności za te wyroby w formie bezgotówkowej, przesłanka stosowania zwolnienia przewidziana w art. 20 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym nie została spełniona.

22. Skarżąca wniosła do Administratīvā rajona tiesa (rejonowego sądu administracyjnego, Łotwa) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji VID. Podniosła ona w szczególności, że warunek określony w art. 20 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym nie jest decydujący, a ponadto nie stanowi przesłanki zwolnienia w ramach międzynarodowych instrumentów wiążących Republikę Łotwy.

23. Wyrokiem z dnia 10 czerwca 2019 r. Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny) oddalił tę skargę w zakresie zobowiązania do zapłaty podatku akcyzowego.

¹³ Użyty w niniejszej opinii termin „misje dyplomatyczne i konsularne” obejmuje zarówno przedstawicielstwa dyplomatyczne i konsularne, jak również organizacje międzynarodowe oraz misje wojskowe znajdujące się w państwie członkowskim.

24. Skarżąca wniosła apelację od tego wyroku do Administratīvā apgabaltiesa (okręgowego sądu administracyjnego). Sąd ten zauważa, że bezsporne jest, iż skarżąca zgłosiła w składzie celnym rozpatrywane wyroby w celu dopuszczenia ich do swobodnego obrotu na potrzeby dyplomatów, stosując zawieszenie poboru podatku akcyzowego; skarżąca posługuje się świadectwem określonym w załączniku II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011; skarżąca wystawiła dyplomatom z różnych państw oraz przedstawicielstwu NATO na Łotwie dokumenty potwierdzające dostawy wyrobów; płatność na rzecz skarżącej za rozpatrywane wyroby została dokonana przez spółkę brytyjską na podstawie umowy cesji wierzytelności.

25. Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) zauważa jednak, że zdaniem VID zwolnienie z podatku akcyzowego nie ma zastosowania, ponieważ art. 20 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym wymaga, aby płatność za rozpatrywane wyroby była wniesiona w formie bezgotówkowej.

26. Ponadto ze stanowiska przyjętego przez VID wynika, że konieczne jest wykazanie nie tylko, że między stronami transakcji przewidziano płatność bezgotówkową, ale również, że płatności tej rzeczywiście dokonały osoby, którym towary te zostały dostarczone. VID uważa, że ponieważ na podstawie umowy cesji wierzytelności za rozpatrywane wyroby dostarczone do ambasad i służb konsularnych skarżącej zapłaciła spółka brytyjska, a nie ambasady i służby konsularne, do których towary te zostały dostarczone, nie jest możliwe prześledzenie, czy te ambasady i służby konsularne po otrzymaniu owych towarów faktycznie dokonały zapłaty bezgotówkowo.

27. W tych okolicznościach Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i wystąpić do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 12 ust. 1 [dyrektywy 2008/118] należy interpretować w ten sposób, że wyroby akcyzowe przeznaczone do wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych są zwolnione z tego podatku, pod warunkiem że za te wyroby przewidziano zapłatę w formie bezgotówkowej, że zapłata na rzecz dostawcy została faktycznie dokonana oraz że zapłaty dokonali rzeczywiści odbiorcy tych towarów?
- 2) Czy art. 12 ust. 2 [dyrektywy 2008/118] należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą określać warunki i ograniczenia, które w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych uzależniają zwolnienie wyrobów akcyzowych z tego podatku od spełnienia warunku, że nabywca tych towarów faktycznie zapłacił za nie w formie bezgotówkowej?”.

28. Uwagi na piśmie przedstawiły skarżąca, rządy łotewski i hiszpański oraz Komisja Europejska.

29. Strony w postępowaniu głównym oraz interwencji proponują, aby na pytania prejudycjalne udzielić następującej odpowiedzi:

- Skarżąca uważa, że art. 12 ust. 1 dyrektywy 2008/118 nie należy interpretować w ten sposób, że wyroby akcyzowe przeznaczone do wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych są zwolnione z tego podatku, pod warunkiem że za te wyroby przewidziano zapłatę w formie bezgotówkowej, że zapłata na rzecz dostawcy została faktycznie dokonana oraz że zapłaty dokonali rzeczywiści odbiorcy tych towarów. Artykuł 12 ust. 2 tej dyrektywy nie może być interpretowany w ten sposób, że zezwala on państwu członkowskiemu na nałożenie dodatkowych niepotrzebnych i biurokratycznych ograniczeń dotyczących wyrobów

zwolnionych z podatku akcyzowego, które skutkowałyby ograniczeniem dopuszczalnych form płatności za te wyroby.

- Rząd łotewski z kolei proponuje, aby Trybunał odpowiedział, że art. 12 ust. 1 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że wyroby akcyzowe przeznaczone do wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych są zwolnione z tego podatku, pod warunkiem że za te wyroby przewidziano zapłatę w formie bezgotówkowej, że zapłata na rzecz dostawcy została faktycznie dokonana oraz że zapłaty dokonali rzeczywiści odbiorcy tych towarów, a art. 12 ust. 2 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą określać warunki i ograniczenia, które w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych uzależniają zwolnienie wyrobów akcyzowych z tego podatku od spełnienia warunku, że nabywca tych towarów faktycznie zapłacił za nie w formie bezgotówkowej.
- Rząd hiszpański uważa, że państwa członkowskie mogą w znacznym stopniu określać warunki i ograniczenia stosowania zwolnień przewidzianych w art. 12 ust. 1 dyrektywy 2008/118, z poszanowaniem, między innymi, zasad pewności prawa i proporcjonalności. Obowiązek wykazania przez podatnika chcącego skorzystać ze zwolnienia, że za wyroby lub usługi zapłacono bezgotówkowo, wydaje się rozsądny dla celów zagwarantowania, że zwolnienie jest stosowane w sposób niestanowiący nadużycia, ponieważ obowiązek ów umożliwia potwierdzenie, że wyroby faktycznie dostarczono odbiorcy dyplomatycznemu lub konsularnemu. Wymóg ten powoduje, że popełnianie nadużyć i oszustw jest trudniejsze. Rząd hiszpański proponuje zatem odpowiedzieć na pytania prejudycjalne w ten sposób, że art. 12 tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim, aby przy ustanawianiu warunków i ograniczeń dotyczących stosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od wyrobów wykorzystywanych w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych uzależniły stosowanie tego zwolnienia od warunku dokonania przez nabywcę rzeczywistej zapłaty za te wyroby w formie bezgotówkowej.
- Komisja uważa, że odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne wynika z samej treści art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118, który w żaden sposób nie wspomina o warunkach wymienionych w tym pytaniu. Zatem jedynym warunkiem przewidzianym w tym przepisie jest to, aby wyroby były rzeczywiście przeznaczone do wskazanego użytku, to znaczy wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych lub konsularnych. Ponieważ, zdaniem Komisji, dowód takiego wykorzystania może zostać przeprowadzony za pomocą środków innych niż dowód bezgotówkowej zapłaty przez nabywców na rzecz ich bezpośredniego dostawcy, instytucja ta proponuje, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzieć, że art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że do przyznania zwolnienia nie wymaga on, aby za te wyroby przewidziano zapłatę w formie bezgotówkowej, aby zapłata na rzecz dostawcy została faktycznie dokonana, ani żeby zapłaty dokonali rzeczywiści odbiorcy tych towarów.
- Zdaniem Komisji na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 12 ust. 2 dyrektywy 2008/118 stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie należy odmówić zwolnienia z podatku akcyzowego ze względu na to, że nabywca nie zapłacił w rzeczywistości ceny wyrobów akcyzowych w formie bezgotówkowej, przy czym nie jest możliwe wykazanie na podstawie innych dowodów, że warunki zwolnienia przewidziane w art. 12 ust. 1 tej dyrektywy zostały spełnione.

30. Strony te udzieliły również odpowiedzi na piśmie w wyznaczonym terminie na pytanie skierowane przez Trybunał na podstawie art. 61 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem¹⁴.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

31. Sąd odsyłający w swoich pytaniach, które należy rozpatrzyć łącznie, dąży w istocie do ustalenia, czy art. 12 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że zezwala on państwom członkowskim, aby przy ustanawianiu warunków i ograniczeń dotyczących stosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od wyrobów wykorzystywanych w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych uzależniły stosowanie tego zwolnienia od spełnienia dodatkowych warunków nieprzewidzianych w prawie Unii, takich jak konieczność zapłaty za te wyroby przez rzeczywistego nabywcę bezpośrednio na rzecz dostawców w formie bezgotówkowej.

32. W tym względzie pragnę przede wszystkim zauważyć, że Trybunał nie miał jeszcze okazji wypowiedzieć się w przedmiocie wykładni art. 12 dyrektywy 2008/118.

33. Należy również wyjaśnić, że zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd odsyłający nie ulega wątpliwości, iż w sporze w postępowaniu głównym rozpatrywane wyroby zostały dostarczone przedstawicielstwom dyplomatycznym i konsularnym, a oprócz naruszenia rozpatrywanego przepisu prawa łotewskiego VID nie stwierdził żadnej nieprawidłowości. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że skarżąca w pełni zastosowała się do przewidzianych w prawie Unii wymogów zarówno formalnych, jak i materialnych. Sąd odsyłający zastanawia się zatem, czy w takim przypadku prawo krajowe może ustanowić dodatkowe warunki i ograniczenia, wykraczające poza przewidziane prawem Unii, których naruszenie skutkowałoby brakiem zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego.

34. Wydaje mi się ważne, aby przed przystąpieniem do szczegółowej analizy pytań, które pojawiły się w niniejszej sprawie, zająć się zakresem stosowania dyrektywy 2008/118, a w szczególności przepisów dotyczących zwolnienia z podatku akcyzowego przysługującego misjom dyplomatycznym i konsularnym.

35. Następnie proponuję przeanalizować system zwolnienia z podatku akcyzowego przewidziany w prawie łotewskim w świetle zasady proporcjonalności, a wreszcie jego zgodność z orzecznictwem Trybunału w dziedzinie zwolnienia z VAT, w której to dziedzinie prawodawca Unii przewidział system zwolnień identyczny z systemem mającym zastosowanie do podatku akcyzowego.

¹⁴ Zobacz podobnie pkt 83 niniejszej opinii.

B. Zakres stosowania systemu zwolnienia z podatku akcyzowego

1. Zakres stosowania dyrektywy 2008/118

36. W celu dokonania wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, ale także kontekst i cel uregulowania, którego przepis ten jest częścią¹⁵.

37. Należy przypomnieć, że dyrektywa 2008/118 ma na celu ustanowienie ogólnego systemu podatku akcyzowego nakładanego na wyroby akcyzowe w Unii w celu zagwarantowania ich swobodnego przepływu, a tym samym prawidłowego funkcjonowania jednolitego rynku Unii¹⁶. Wśród wyjątków od tej zasady znajduje się zwolnienie przewidziane w art. 12 tej dyrektywy, przysługujące misjom dyplomatycznym i konsularnym.

38. Z kluczowych przepisów dyrektywy 2008/118 dotyczących systemu zwolnienia, które zostały opisane w pkt 10–12 niniejszej opinii, można wyciągnąć następujące wnioski wstępne.

39. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że głównym celem systemu zwolnienia przewidzianego w art. 12 dyrektywy 2008/118 jest zapewnienie, aby mogli z niego korzystać odbiorcy, którzy należą do jednej z kategorii określonych w tym przepisie. Wyroby akcyzowe są zwolnione z odpowiedniego podatku akcyzowego w przypadkach, kiedy mają być wykorzystywane w kontekście stosunków dyplomatycznych lub konsularnych. Taka wykładnia jest również zgodna z art. 36 KWSD i art. 50 KWSK.

40. W drugiej kolejności, chociaż uznaje się, że państwa członkowskie dysponują przy wdrażaniu systemu zwolnienia pewnym zakresem uznania, nie zmienia on konieczności korzystania ze świadectwa zwolnienia, które służy za podstawę owego systemu, a mówiąc precyzyjniej zapewnia osiągnięcie celu, o którym mowa w art. 12 dyrektywy 2008/118, przy jednoczesnym zagwarantowaniu, że rozpatrywane wyroby będą rzeczywiście wykorzystane przez ich zamierzonych odbiorców.

41. W trzeciej kolejności, w ramach kompetencji przyznanych państwom członkowskim mogą one podjąć konieczne środki w celu zapewnienia stosowania zwolnień na rzecz misji dyplomatycznych i konsularnych w taki sposób, aby zapobiec wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania lub nadużyć¹⁷. W tym względzie należy przypomnieć, że zapobieganie takim zjawiskom stanowi wspólny cel zarówno prawa Unii, jak i prawa lotewskiego.

42. W czwartej kolejności, jeśli chodzi o wprowadzenie w życie systemu zwolnienia z podatku akcyzowego, dyrektywa 2008/118 pozostawia państwom członkowskim wybór między dwoma różnymi procedurami przyznania zwolnienia, a mianowicie, po pierwsze, zwrotu podatku akcyzowego *ex post*, a po drugie, zwolnienia *ex ante* w postaci zawieszenia poboru podatku akcyzowego przy dostawach do misji dyplomatycznych i konsularnych¹⁸, który to model wybrała Łotwa.

¹⁵ Zobacz wyrok z dnia 26 marca 2015 r., Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁶ Zobacz motyw 2, 8 i 10 dyrektywy 2008/118.

¹⁷ Zobacz podobnie art. 14 ust. 3 dyrektywy 2008/118.

¹⁸ Zobacz podobnie art. 12 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

43. Wreszcie, poza warunkami wyraźnie wymienionymi w dyrektywie 2008/118 i w rozporządzeniu wykonawczym nr 282/2011, prawo Unii nie przewiduje innych zharmonizowanych warunków zwolnienia wyrobów akcyzowych przeznaczonych do wykorzystania w stosunkach dyplomatycznych i konsularnych. W szczególności, przyznanie zwolnienia nie zależy od metody dokonania płatności za wyroby ani od bezpośredniej zapłaty przez nabywcę na rzecz dostawcy.

2. Stosowanie systemu zwolnienia z podatku akcyzowego

44. Aby zrozumieć funkcjonowanie systemu zwolnienia z podatku akcyzowego oraz parametry jego działania, należy najpierw przyjrzeć się treści świadectwa zwolnienia. Następnie przejdę w mojej analizie do roli prawa krajowego i jego interakcji z prawem Unii w działaniu systemu zwolnienia z podatku akcyzowego.

a) Świadectwo zwolnienia

45. Przypominam na wstępie, że forma i treść świadectwa zwolnienia są określane przez Komisję, a państwa członkowskie, w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu zwolnienia z podatku akcyzowego, są zobowiązane do ich przestrzegania¹⁹. Należy zatem stwierdzić, że poprzez posłużenie się tym świadectwem prawodawca Unii zamierzał zharmonizować ów system.

46. Co się tyczy jego treści, można ją podsumować w następujący sposób: świadectwo zwolnienia wskazuje tożsamość i dane beneficjenta zwolnienia – podmiotu (przedstawicielstwo dyplomatyczne lub konsularne) lub jego przedstawiciela²⁰, zawiera szczegółowy opis danych towarów lub usług, określa ich ilość lub liczbę, wartości jednostkowe i łączne oraz zastosowaną walutę²¹, przy czym zawiera też wyraźne oświadczenie beneficjenta, że owe towary lub usługi są przeznaczone do użytku służbowego, o którym mowa w art. 12 dyrektywy 2008/118, lub do użytku prywatnego członka misji dyplomatycznej lub konsularnej²², widnieje na nim również pieczęć podmiotu opatrzona datą i podpisem w przypadku wniosku o zwolnienie na użytek prywatny²³ oraz opatrzona datą i podpisem pieczęć właściwych organów przyjmującego państwa członkowskiego, potwierdzająca, że odnośna transakcja jest zgodna, w całości lub w zakresie wskazanej ilości, z warunkami zwolnienia z podatku akcyzowego²⁴.

47. Pragnę najpierw zauważyć, że świadectwo zwolnienia opisuje dokładnie poszczególne etapy, które mają przejść wszystkie podmioty uczestniczące w procedurze zwolnienia, a mianowicie podatnik, organy przyjmującego państwa członkowskiego i podmiot danego państwa członkowskiego korzystający ze zwolnienia z podatku.

48. Należy zatem podkreślić, że co do zasady treść świadectwa zwolnienia jest poświadczona zarówno przez podmiot lub osobę fizyczną korzystającą ze zwolnienia, czyli misje dyplomatyczne i konsularne danego państwa członkowskiego (lub ich członkowie), jak i przez organy przyjmującego państwa członkowskiego.

¹⁹ Zobacz podobnie art. 13 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i art. 51 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

²⁰ Zobacz podobnie załącznik II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, rubryka 1 świadectwa zwolnienia i objaśnienia.

²¹ Zobacz podobnie załącznik II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, rubryka 5 świadectwa zwolnienia i objaśnienia.

²² Zobacz podobnie załącznik II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, rubryka 3 świadectwa zwolnienia i objaśnienia.

²³ Zobacz podobnie załącznik II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, rubryka 4 świadectwa zwolnienia i objaśnienia.

²⁴ Zobacz podobnie załącznik II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, rubryka 6 świadectwa zwolnienia i objaśnienia.

49. Zatem, co się tyczy misji dyplomatycznych lub konsularnych korzystających ze zwolnienia, w świadectwie zwolnienia podmioty te oświadczają w szczególności, że: a) towary są przeznaczone do użytku służbowego albo prywatnego, b) towary lub usługi spełniają warunki i ograniczenia mające zastosowanie do zwolnienia w przyjmującym państwie członkowskim, c) informacje te są dostarczone w dobrej wierze. W celu poświadczenia prawdziwości powyższych informacji przedstawiciel danego podmiotu składa podpis wraz z pieczęcią misji dyplomatycznej lub konsularnej, gdy zwolnienie zostało przyznane na użytek prywatny członka podmiotu zwolnionego z podatku.

50. W odniesieniu do przyjmującego państwa członkowskiego należy zauważyć, że co do zasady treść świadectwa zwolnienia jest również poświadczona przez właściwe organy tego państwa. Świadectwo to może sporządzać jeden lub kilka organów, w zależności od danego państwa członkowskiego. Pragnę zauważyć w tym względzie, że w niektórych państwach członkowskich w procedurze tej uczestniczą dwa organy²⁵. I tak, na początku ministerstwo spraw zagranicznych²⁶ lub ministerstwo obrony²⁷ zaświadcza, że dany podmiot jest ze względu na swój status uprawniony do zwolnienia. Po uzyskaniu tego świadectwa podmiot uprawniony do zwolnienia z podatku przedstawia świadectwo zwolnienia dostawcy i dokonuje zakupu wyrobów zwolnionych z podatku, jednocześnie przekazując mu kopię tego świadectwa. Następnie drugi organ przyjmującego państwa członkowskiego, przy czym w większości przypadków są to organy podatkowe lub służby celne, może ewentualnie sprawdzić zgodność transakcji z przepisami mającymi zastosowanie w dziedzinie zwolnienia z podatku akcyzowego lub VAT.

51. Jednakże w przypadku gdy towary lub usługi są przeznaczone do użytku służbowego, przyjmujące państwo członkowskie może na określonych przez siebie warunkach zwolnić przedstawicielstwa dyplomatyczne lub konsularne z obowiązku uzyskania uprzedniego zezwolenia właściwych organów tego państwa członkowskiego na wykorzystanie świadectwa zwolnienia²⁸. W takim przypadku świadectwem tym można się posługiwać bez poświadczenia przez przyjmujące państwo członkowskie i bez odcisku pieczęci właściwych organów tego państwa członkowskiego. Można zatem wyobrazić sobie, że ze względu na wzajemność w stosunkach dyplomatycznych między państwami członkowskimi podjęto taką decyzję w celu ułatwienia zakupu wyrobów akcyzowych misjom dyplomatycznym i konsularnym poprzez przyznanie im takiego zwolnienia, które jednak może zostać wycofane w przypadku nadużycia.

52. Jednakże nawet w przypadkach, gdy właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego postanawia nie umieszczać pieczęci w przypadku zwolnienia z podatku akcyzowego do użytku służbowego, nie zwalnia to, co do zasady, misji dyplomatycznej lub konsularnej korzystającej z tego zwolnienia z obowiązku potwierdzenia prawidłowości zamieszczonych danych i poświadczenia treści świadectwa zwolnienia za pomocą podpisu lub urzędowej pieczęci.

53. Wreszcie, w odniesieniu do podatnika (lub dostawcy wyrobów podlegających zwolnieniu), w objaśnieniach zapisanych w załączniku II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 na temat świadectwa zwolnienia wskazano, że służy ono jako świadectwo zwolnienia z podatku

²⁵ Zobacz na przykład świadectwo zwolnienia stosowane we Francji, dostępne pod następującym adresem: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf

²⁶ W większości państw członkowskich zadanie to spoczywa na wydziale protokołu dyplomatycznego ministerstwa spraw zagranicznych.

²⁷ W przypadku, gdy zwolnienie dotyczy misji wojskowej stacjonującej w przyjmującym państwie członkowskim.

²⁸ Zobacz podobnie art. 51 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 i pkt 7 objaśnień w załączniku II do tego rozporządzenia wykonawczego.

dostaw towarów do misji dyplomatycznych i konsularnych. Ponadto podatnik/właściciel składu zobowiązany jest do przechowywania tego świadectwa²⁹ jako części swojej dokumentacji zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie w danym państwie członkowskim³⁰.

b) Rola prawa krajowego w działaniu systemu zwolnienia z podatku akcyzowego

54. Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z art. 12 ust. 2 dyrektywy 2008/118 zwolnienia, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, „podlegają warunkom i ograniczeniom określonym przez przyjmujące państwo członkowskie”.

55. Rząd łotewski uważa zatem, że niezależnie od formalności związanych ze świadectwem zwolnienia wymóg zapłaty metodą bezgotówkową jest uzasadniony, w szczególności, w świetle zakresu uznania przyznanego państwom członkowskim w treści rzeczonoego przepisu oraz dzięki możliwości, zapewnionej im przez ów przepis, określenia warunków i ograniczeń zwolnienia z podatku akcyzowego.

56. Stanowisko to podziela również rząd hiszpański, który uważa, że gdyby przyjąć wykładnię, zgodnie z którą zwolnienie ma automatyczne zastosowanie do dostaw towarów lub usług dostarczanych do przedstawicielstwa dyplomatycznego lub konsularnego, art. 12 ust. 2 dyrektywy 2008/118, który przewiduje, że państwa członkowskie mogą określić warunki i ograniczenia takiego zwolnienia, traciłby jakikolwiek sens.

57. Na wstępie pragnę zauważyć, że nie podzielam stanowiska rządów łotewskiego i hiszpańskiego.

58. W pierwszej kolejności wydaje się bowiem oczywiste, że w zharmonizowanej dziedzinie prawa Unii, takiej jak ogólny system podatku akcyzowego, zakres uznania, jakim dysponują państwa członkowskie, jest ograniczony i należy z niego korzystać zgodnie z prawem Unii.

59. W drugiej kolejności, nawet jeśli przyjąć ścisłą wykładnię art. 12 ust. 2 dyrektywy 2008/118, przepis ten nie pozbawia państw członkowskich możliwości określenia pewnych parametrów dotyczących stosowania zwolnienia z podatku akcyzowego.

60. Tytułem głównym należy przypomnieć, że do ustawodawcy krajowego należy wybór trybu zwolnienia, jaki zamierza zastosować, a mianowicie czy będzie on miał miejsce ex ante i bezpośrednio, poprzez zawieszenie poboru podatku akcyzowego, czy też ex post, czyli poprzez zwrot podatku akcyzowego.

61. Ponadto zakres swobodnego uznania, jakim dysponują państwa członkowskie przy wdrażaniu systemu zwolnienia z podatku akcyzowego, widać wyraźnie na przykładach różnych podejść przyjętych przez państwa członkowskie do ustalania parametrów tego systemu. Można zatem zauważyć różnice dotyczące wyznaczenia organów przyjmującego państwa członkowskiego właściwych do poświadczenia zarówno kwalifikowania się podmiotów uprawnionych do zwolnienia, jak i ważności dokonanych transakcji³¹, wymogów odnoszących się do poświadczenia

²⁹ Zobacz podobnie art. 51 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

³⁰ W objaśnieniach zapisanych w załączniku II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wskazano również, że świadectwo zwolnienia sporządza się w dwóch egzemplarzach, przy czym jeden egzemplarz zachowuje wysyłający, a drugi egzemplarz towarzyszy przemieszczeniu produktu podlegającego podatkowi akcyzowemu.

³¹ Zobacz podobnie pkt 50 niniejszej opinii.

treści przez zainteresowaną misję dyplomatyczną³², kwoty, od której zwolnienie jest możliwe³³, okresu ważności zwolnienia lub terminu na uzyskanie zwrotu³⁴, sposobu wykorzystania rozpatrywanych wyrobów³⁵, czy też liczby egzemplarzy, w jakiej świadectwa zwolnienia są wystawiane³⁶.

62. W świetle powyższego uważam, że wykładnia oparta na głównym celu systemu zwolnienia z podatku akcyzowego, który polega na zapewnieniu uzyskania tego zwolnienia przez odbiorców, o których mowa w art. 12 dyrektywy 2008/118, nie pozbawia państw członkowskich możliwości ustanowienia pewnej liczby istotnych parametrów dotyczących stosowania tego systemu.

C. Badanie proporcjonalności systemu zwolnienia z podatku akcyzowego

63. Zasada proporcjonalności nakłada na państwa członkowskie obowiązek stosowania rozwiązań, które, umożliwiając efektywne osiągnięcie realizowanego przez prawo wewnętrzne celu, nie wykraczają poza to co konieczne i w jak najmniejszym stopniu godzą w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii³⁷.

64. W tym zakresie Trybunał uściślił w swym orzecznictwie, że tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować rozwiązanie najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów³⁸.

65. Należy zatem w pierwszej kolejności przyrzeć się uzasadnionemu celowi realizowanemu przez łotewskiego ustawodawcę w art. 20 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, w celu zbadania, czy jest on uzasadniony i proporcjonalny.

³² Niektóre państwa członkowskie wymagają, aby świadectwo zawierało zarówno podpis szefa misji (lub osoby oddelegowanej przez szefa misji), jak i odcisk pieczęci przedstawicielstwa dyplomatycznego. Zobacz na przykład litewski system zwolnienia z podatku akcyzowego (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ Minimalna kwota zakupu dająca prawo do zwolnienia z podatku akcyzowego lub VAT może różnić się w zależności od rozpatrywanych towarów pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi. Na przykład, wynosi ona 80 EUR na transakcję w Republice Finlandii (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), między 120 EUR i 240 EUR na transakcję w Wielkim Księstwie Luksemburga [zob. podobnie art. 4 (1) règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie (rozporządzenia wielkoksiażęcego z dnia 7 lutego 2013 r. w sprawie ulg i zwolnień z podatku od wartości dodanej przyznanych misjom dyplomatycznym i placówkom konsularnym oraz pracownikom dyplomatycznym, urzędnikom konsularnym i pracownikom kancelarii) (*Mémorial A 2013, n° 24*, zwanego dalej „rozporządzeniem wielkoksiażęącym”)] oraz 250 EUR na transakcję w Republice Greckiej [zob. podobnie art. 3 lit. h) decyzji ministerialnej POL.1268/30.12.2011, zmienionej decyzją ministerialną A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30–06–2021)].

³⁴ Zobacz na przykład w prawie węgierskim § 7 ust. 1 egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet [rozporządzenia Ministra Finansów nr 11/2010 (III. 31) w przedmiocie wykonywania niektórych przywilejów, ułatwień i immunitetów odnoszących się do podatku od wartości dodanej i podatku akcyzowego], który stanowi, że wniosek o zwrot podatku akcyzowego należy złożyć w okresie od 1 stycznia do 30 września roku następującego po nabyciu wyrobów objętych wnioskiem o zwolnienie z VAT lub podatku akcyzowego.

³⁵ Tytułem przykładu, fiński system przewiduje szczególne uregulowania dotyczące sposobu wykorzystywania alkoholu nabytego do użytku służbowego przez misje dyplomatyczne i konsularne. I tak, alkohol należy spożywać w pomieszczeniach tych podmiotów i można go udostępniać nieodpłatnie jedynie określonej grupie gości ambasadora lub członka misji dyplomatycznej lub konsularnej (zob. podobnie: <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ I tak, liczba egzemplarzy może wahać się od trzech w Wielkim Księstwie Luksemburga [zob. podobnie art. 7 (1) rozporządzenia wielkoksiażęcego] do czterech w Republice Francuskiej (zob. podobnie formularz zwolnienia wydany przez rząd francuski: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_fl_cle41f1f4.pdf).

³⁷ Zobacz wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 46); a także z dnia 22 października 2015 r., Impresa Edilux i SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁸ Zobacz wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

66. W drugiej kolejności należy zbadać, czy przepisy te są odpowiednie dla zapewnienia realizacji zamierzonego celu i czy nie wykraczają poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.

67. Wydaje mi się, że warto przypomnieć, iż system zwolnienia z podatku akcyzowego był przedmiotem harmonizacji na poziomie Unii poprzez dyrektywę 2008/118. Jeśli chodzi o sposób jej przeprowadzenia, harmonizacja ta polega na uregulowaniu systemu zwolnienia za pomocą świadectwa zwolnienia. W celu udzielenia odpowiedzi na przedstawione pytania prejudycjalne proporcjonalność art. 20 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym należy zbadać w takim właśnie szczególnym kontekście.

68. W świetle powyższego uważam, że w przypadku braku takiej harmonizacji i wynikającego z niej wymogu jednolitości systemu zwolnienia środki takie jak przewidziane w prawie łotewskim mogłyby być uzasadnione i proporcjonalne zarówno w świetle celów realizowanych przez prawo krajowe, jak i większego zakresu uznania, jakim dysponowałoby państwo członkowskie.

1. Uzasadnienie ograniczenia nałożonego przez prawo łotewskie

69. Z postanowienia odsyłającego i uwag na piśmie rządu łotewskiego wynika, że warunek płatności bezgotówkowej wynika z woli zagwarantowania, iż zwolnienie zostało słusznie przyznane podmiotom uprawnionym do zwolnienia z podatku akcyzowego, a także z zamiaru skuteczniejszej walki z uchylaniem się od opodatkowania i z oszustwami podatkowymi.

70. Należy zaznaczyć, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych³⁹ i że zwalczanie unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem realizowanym przez dyrektywę 2008/118, co wynika z jej art. 11 i art. 39 ust. 3 akapit pierwszy⁴⁰.

71. Uważam zatem, że na pierwszy rzut oka cel zamierzony przez ustawodawcę łotewskiego może wydawać się uzasadniony w szczególnym przypadku niektórych wyrobów akcyzowych, takich jak papierosy i alkohol, którymi nielegalny obrót stanowi znaczną część sprzedaży wyrobów akcyzowych.

72. Pragnę jednak przypomnieć, że wykonując uprawnienia przekazane im przez prawo Unii, państwa członkowskie zobowiązane są przestrzegać ogólnych zasad prawa, do których zalicza się w szczególności zasadę proporcjonalności⁴¹.

73. Należy zatem teraz rozpatrzyć argumenty przedstawione przez oba te rządy na uzasadnienie ograniczenia nałożonego przez prawo łotewskie.

74. Rządy łotewski i hiszpański uważają, że wykorzystanie gotówkowych środków płatności w transakcjach gospodarczych znacznie ułatwia zachowania nieuczciwe i stanowiące nadużycie, a z tego względu ograniczenia nałożone przez prawo łotewskie są uzasadnione i proporcjonalne.

³⁹ Zobacz wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁰ Zobacz wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 59).

⁴¹ Zobacz wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 62).

75. Zdaniem rządu hiszpańskiego, nawet prawu Unii nie są obce tego rodzaju ograniczenia ustanawiane w uzasadnionych celach, takich jak zapobieganie oszustwom podatkowym. W tym względzie rząd ten powołuje się na wyrok Hessischer Rundfunk⁴² oraz na opinię rzecznika generalnego Richarda de la Tour w sprawie ECOTEX BULGARIA⁴³.

76. Nawet gdyby przyjąć, że w niektórych szczególnych przypadkach ograniczenia dotyczące wykorzystywania gotówki jako środka płatniczego mogą być uzasadnione, jestem zdania, że orzecznictwo przytoczone przez rząd hiszpański nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, w której zarówno okoliczności faktyczne, jak i mające zastosowanie przepisy różnią się znacznie od sprawy, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 26 stycznia 2021 r., Hessischer Rundfunk (C-422/19 i C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Przypominam, że w sprawach połączonych Hessischer Rundfunk (C-422/19 i C-423/19) Trybunał w składzie wielkiej izby orzekł, że co do zasady państwo członkowskie strefy euro może zobowiązać administrację do zaakceptowania płatności gotówkowych, lecz możliwość tę może również ograniczyć ze względu na interes publiczny, pod warunkiem że takie ograniczenia będą proporcjonalne do zamierzonego celu uzasadnionego interesem publicznym. W związku z tym Trybunał zauważył, że takie ograniczenie może być uzasadnione w szczególności wtedy, gdy – ze względu na znaczną liczbę płatników – płatność w gotówce może spowodować powstanie po stronie owej administracji nieracjonalnych kosztów. Trybunał stwierdził zatem, że do sądu odsyłającego należy zweryfikowanie, czy takie ograniczenie jest proporcjonalne do celu polegającego na skutecznym pobieraniu składki abonamentowej⁴⁴, w szczególności w świetle okoliczności, że alternatywne prawne środki płatnicze mogą nie być łatwo dostępne dla wszystkich osób zobowiązanych do jej zapłaty⁴⁵.

78. Na wstępie pragnę zauważyć, że kontrola proporcjonalności, o której mowa w wyroku z dnia 26 stycznia 2021 r., Hessischer Rundfunk (C-422/19 i C-423/19, EU:C:2021:63), sytuje się w kontekście odmiennym od tego, z jakim mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Cel interesu publicznego realizowany w ww. sprawie polegał na zagwarantowaniu, że administracja nie ponosi nieracjonalnych kosztów wynikających z płatności gotówkowych. Tymczasem takie ryzyko nie występuje w postępowaniu głównym, gdzie celem przepisów łotewskich jest zapobieganie nadużyciom i oszustwom w dziedzinie płatności podatku akcyzowego i zwolnienia z niego.

79. W zawisłej przed Trybunałem sprawie ECOTEX BULGARIA (C-544/19) zwrócono się do Trybunału o rozstrzygnięcie kwestii, w jakim zakresie zgodne są z prawem Unii krajowe przepisy podatkowe zakazujące osobom fizycznym i prawnym dokonywania na terytorium kraju płatności w gotówce, gdy kwota płatności jest równa określonemu progowi lub go przewyższa, i wymagające od podatników, aby korzystali w tym celu z innych sposobów płatności pod rygorem nałożenia sankcji.

80. Mimo że podzielam analizę rzecznika generalnego Richarda de la Tour w sprawie ECOTEX BULGARIA⁴⁶, uważam, że wnioski wyciągnięte z tej analizy nie znajdują zastosowania w sprawie w postępowaniu głównym. Po pierwsze, w przeciwieństwie do ustawodawstwa łotewskiego, rozpatrywane w tej sprawie przepisy bułgarskie nie należą do dziedziny zharmonizowanej przez prawo Unii. Po drugie, kontekst prawny i cele zamierzone przez ustawodawstwo bułgarskie są

⁴² Zobacz wyrok z dnia 26 stycznia 2021 r., Hessischer Rundfunk (C-422/19 i C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Opinia rzecznika generalnego Richarda de la Tour w sprawie ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁴ Zobacz wyrok z dnia 26 stycznia 2021 r., Hessischer Rundfunk (C-422/19 i C-423/19, EU:C:2021:63, pkt 72–76).

⁴⁵ Zobacz wyrok z dnia 26 stycznia 2021 r., Hessischer Rundfunk (C-422/19 i C-423/19, EU:C:2021:63, pkt 77).

⁴⁶ Opinia rzecznika generalnego Richarda de la Tour w sprawie ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

zdecydowanie inne niż w przypadku ustawodawstwa łotewskiego. Przepisy bułgarskie mają bowiem na celu zwalczanie oszustw podatkowych wynikających z sytuacji, w których znaczne kwoty w gotówce nie są rejestrowane w dokumentacji księgowej, co pozwala na unikanie opodatkowania i odprowadzania składek na zabezpieczenie społeczne⁴⁷. W związku z tym bułgarski ustawodawca wymaga zastosowania sposobów płatności zapewniających identyfikowalność operacji finansowych, w przypadku których brak jest innych środków dowodowych lub kontrolnych. Tymczasem w sprawie w postępowaniu głównym prawo Unii przewiduje szczególny mechanizm działania systemu zwolnienia z podatku akcyzowego w postaci świadectwa zwolnienia, które może stanowić dowód, potwierdzający co do zasady nie tylko przeprowadzenie transakcji handlowej, ale również dający możliwość jej śledzenia w celu uniknięcia wszelkich form nadużyć i oszustw.

2. Zdadność i niezbędność rozpatrywanych przepisów krajowych do osiągnięcia zamierzonych przez nie celów

81. Przypominam, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, ustawodawstwo krajowe jest właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko jeśli odzwierciedla ono rzeczywiste dążenie do jego osiągnięcia w sposób spójny i systematyczny⁴⁸.

82. Powstaje zatem pytanie, czy i w jakim zakresie samo świadectwo zwolnienia pozwala na osiągnięcie zarówno celów prawa łotewskiego, jak i celu, o którym mowa w art. 12 dyrektywy 2008/118, a mianowicie zwolnienia zainteresowanych odbiorców, gwarantując jednocześnie, że nie dojdzie do oszustw ani nadużyć. Na wstępie chciałbym wskazać, że jeżeli odpowiedź na to pytanie będzie twierdząca, to, jak uważam, wszelkie przepisy krajowe ustanawiające dodatkowe warunki i formalności w celu zapewnienia odbioru wyrobów akcyzowych przez zainteresowanych odbiorców mogą być nieuzasadnione i nieproporcjonalne. Jednakże, jeśli świadectwo nie pozwala na zapewnienie zgodnego z prawem stosowania systemu zwolnienia z podatku akcyzowego bez nadużyć – a w szczególności na zapewnienie odbioru rozpatrywanych wyrobów przez zamierzonych odbiorców – to dodatkowe środki, takie jak przewidziane w prawie łotewskim, mogłyby być uzasadnione i proporcjonalne.

83. Pragnę zauważyć, że do wszystkich stron skierowano pytanie dotyczące właśnie tego zagadnienia⁴⁹.

84. W odpowiedziach na zadane pytanie strona skarżąca i Komisja twierdzą, że świadectwo zwolnienia zawiera wszystkie elementy niezbędne do zagwarantowania, że nabywcami rozpatrywanych wyrobów są osoby, o których mowa w art. 12 dyrektywy 2008/118.

85. Należy natomiast zauważyć, że w swoich odpowiedziach rządy łotewski i hiszpański nie wyjaśniły, w jaki sposób wymóg zapłaty w formie bezgotówkowej pozwala uzyskać dodatkowe informacje, które nie byłyby dostępne organom podatkowym na podstawie świadectwa zwolnienia. Rządy te uważają, że zapłata dokonana bezgotówkowo daje administracji podatkowej dodatkowy sposób udowodnienia, że dostawca dokonał transakcji na rzecz konkretnego odbiorcy,

⁴⁷ Zobacz pkt 83 opinii rzecznika generalnego Richarda de la Tour w sprawie ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁸ Zobacz wyroki: z dnia 25 kwietnia 2013 r., Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 19 grudnia 2018 r., Stanley International Betting i Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁹ Trybunał wezwał strony do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie wymóg zapłaty w formie bezgotówkowej może dostarczyć administracji informacji dodatkowych względem zawartych w świadectwie określonym w załączniku II do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, koniecznych do sprawdzenia, czy spełniono warunki zwolnienia z podatku akcyzowego.

który jest zazwyczaj płatnikiem. Dzięki temu następuje wyraźne zidentyfikowanie osoby dokonującej płatności (za pomocą jej imienia i nazwiska, numeru rachunku lub numeru karty bankowej) i potwierdzenie, że osoba ta jest odbiorcą towarów i że zapłaciła bezpośrednio temu dostawcy.

86. Należy jednak stwierdzić, że informacje te znajdują się już w świadectwie zwolnienia i można je zidentyfikować w sposób jasny i jednoznaczny⁵⁰. I tak, dane dotyczące tożsamości nabywcy i łącznej ceny towarów znajdują się już na tym świadectwie, podobnie jak ilość zakupionych towarów, rodzaj i indywidualna cena każdego wyrobu, których nie da się określić na podstawie zwykłego dowodu zapłaty. W konsekwencji, podobnie jak Komisja, jestem zdania, że informacje na temat płatności mogłyby ewentualnie służyć w niniejszej sprawie do sprawdzenia prawdziwości informacji podanych w świadectwie, dzięki możliwości porównania informacji z obu źródeł, ale nie dostarczają żadnych dodatkowych elementów.

87. Uważam zatem, że świadectwo zwolnienia, ze względu na zapisaną w nim treść, umożliwia na pierwszy rzut oka kontrolę przestrzegania warunków zwolnienia określonych w art. 12 dyrektywy 2008/118 i celów tej dyrektywy.

88. W drugiej kolejności zbadam zatem, czy dodatkowe środki podjęte przez łotewskiego ustawodawcę mogłyby być ewentualnie uzasadnione w ramach działania systemu zwolnienia z podatku akcyzowego, biorąc pod uwagę zakres uznania przyznanego państwu członkowskiemu.

89. Zdaniem rządu łotewskiego, owe środki dodatkowe są uzasadnione, w szczególności, ze względu na wybrany przez łotewskiego ustawodawcę tryb zwolnienia. Rząd ten zauważa, że w przeciwieństwie do zwrotu podatku akcyzowego, który pozwala administracji podatkowej na sprawdzenie, czy podatek zwrócono misjom dyplomatycznym i konsularnym, w przypadku ewentualnego zastosowania zwolnienia z tych podatków organy podatkowe nie mają takiej samej możliwości kontroli.

90. Uważam, że odpowiedź udzielona przez rząd łotewski wymaga następujących uwag.

91. W pierwszej kolejności rząd łotewski, jak się wydaje, uznaje nie tylko możliwość wyboru przez państwa członkowskie różnych systemów zwolnienia, ale również okoliczność, że gdyby Łotwa wybrała model zwrotu podatku akcyzowego, pozwalałby on jej, co do zasady, na zapewnienie prawidłowego funkcjonowania systemu zwolnienia bez konieczności uciekania się do środków dodatkowych. Uważam, że uznanie to stanowi na pierwszy rzut oka istotną wskazówkę tego, iż przepisy łotewskie mogą być nieuzasadnione.

92. Pragnę ponadto zauważyć, że zgodnie z art. 51 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, nawet jeśli zwolnienie jest przyznawane w formie zwrotu, jest ono dokonywane na podstawie tego samego świadectwa zwolnienia, ponieważ świadectwo to załącza się do wniosku o zwrot składanego we właściwym państwie członkowskiemu, przy czym nie są wymagane żadne dodatkowe formalności⁵¹. Wydaje się zatem, że patrząc z perspektywy zwolnienia jest ono dokonywane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy lub procedury zwrotu, a zatem forma i treść świadectwa zwolnienia pozostają niezmienione i zachowuje ono taką samą wartość dowodową.

⁵⁰ Zobacz podobnie opis świadectwa zwolnienia w pkt 46 niniejszej opinii.

⁵¹ Biorąc pod uwagę zakres uznania, jakim dysponują państwa członkowskie w odniesieniu do sposobu działania systemu zwolnienia, niektóre z nich mogą wymagać, aby przy składaniu wniosku o zwrot do świadectwa zwolnienia dołączono faktury lub inne dokumenty potwierdzające zakup rozpatrywanych wyrobów.

93. Nawet jeśli wydaje się oczywiste, że w przypadku zwrotu podatku akcyzowego przyjmujące państwo członkowskie dysponuje większymi możliwościami kontroli, ponieważ zwrot zakłada, co do zasady, kontrolę tożsamości odbiorcy płatności przed dokonaniem zwrotu, to w odpowiedzi na pytania pisemne rząd łotewski nie przedstawił dowodów na to, że w przypadku zawieszenia poboru podatku akcyzowego świadectwo zwolnienia nie pozwala na przeprowadzenie kontroli koniecznej do zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu zwolnienia z podatku i zagwarantowania braku oszustw i nadużyć, co mogłoby stanowić uzasadnienie środków dodatkowych takich, jak wprowadzone przez ustawodawcę łotewskiego.

94. W drugiej kolejności należy wskazać, że argumentacja przedstawiona przez rząd łotewski w celu uzasadnienia dodatkowych środków opiera się na art. 72 Ministru kabineta noteikumi Nr 908 „Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu” [dekretu rady ministrų nr 908 w sprawie określenia sposobów stosowania zerowej stawki podatku od wartości dodanej do dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz misji dyplomatycznych i konsularnych, organizacji międzynarodowych, instytucji Unii Europejskiej i Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego (NATO) oraz sposobów dotyczących zwrotu podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych nabytych w Republice Łotewskiej oraz stosowania zwolnienia z podatku akcyzowego]⁵², zezwalającego misjom dyplomatycznym i konsularnym na posługiwanie się świadectwem zwolnienia bez uprzedniej zgody łotewskich organów podatkowych przez okres nieprzekraczający 36 miesięcy⁵³.

95. Niemniej jednak rząd łotewski nie wyjaśnia, w jaki sposób taka właśnie możliwość przewidziana w prawie krajowym mogłaby zakłócić stosowanie systemu zwolnienia, zwiększając na przykład ryzyko oszustwa lub nadużycia. Rząd ten nie zdołał również wyjaśnić, dlaczego w takim przypadku do spełnienia warunków ustanowionych w prawie łotewskim nie wystarcza samo świadectwo zwolnienia. Podkreślam w tym względzie, że jak wyjaśniono w pkt 52 niniejszej opinii, okoliczność, iż państwo członkowskie zwalnia odbiorcę z obowiązku uzyskania pieczęci właściwych organów na tym świadectwie, nie zwalnia misji dyplomatycznej lub konsularnej korzystającej ze zwolnienia z obowiązku wypełnienia tego świadectwa i poświadczenia jego treści.

96. Należy również stwierdzić, że jeżeli rząd łotewski uważa, iż takie zwolnienie z wymogu potwierdzenia może zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu systemu zwolnienia podatkowego, rząd ten może w każdej chwili podjąć decyzję o wycofaniu tego środka zgodnie z art. 51 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, który przewiduje możliwość cofnięcia owego zwolnienia w przypadku nadużycia.

97. W trzeciej i ostatniej kolejności pragnę zauważyć, że rząd łotewski uzasadnia podjęte środki koniecznością podniesienia skuteczności kontroli prowadzonej przez organy celne. W tym względzie podniesiono, że ze względu na niemożność przyjęcia środków kontroli w odniesieniu do misji dyplomatycznych i konsularnych kontrola ta może być wykonywana wyłącznie wobec podmiotów gospodarczych zobowiązanych do zapłaty podatku akcyzowego lub do stosowania zwolnienia z tego podatku, w szczególności w przypadku, gdy udzielono powyższego zwolnienia z wymogu posiadania uprzedniego zezwolenia.

⁵² *Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr 203.

⁵³ Do sądu odsyłającego należy zbadanie zasadności argumentacji rządu łotewskiego opartej na tym dekrete.

98. Pragnę jednak przypomnieć, że zarówno prawo Unii, jak i prawo łotewskie przewidują, iż świadectwa zwolnienia powinny być sporządzane w dwóch egzemplarzach, z których jeden wysyłający ma obowiązek przechowywać w swoich księgach. Taki sposób postępowania pozwala zaś organom łotewskim na zapewnienie skutecznej kontroli, jeśli tylko rozpatrywane świadectwo zwolnienia zawiera urzędowe potwierdzenie nabycia i rzeczywistego wykorzystania przez odnośne misje dyplomatyczne i konsularne.

99. Pragnę również zauważyć, że zgodnie z prawem Unii rząd łotewski dysponuje szeregiem środków pozwalających mu na zorganizowanie systemu zwolnienia z podatku akcyzowego, w tym środkiem wymienionym w pkt 96 niniejszej opinii, polegającym na odebraniu pewnych ułatwień przyznanych misjom dyplomatycznym i konsularnym w przypadku podejrzenia przez ów rząd jakiegokolwiek zagrożenia nadużyciami lub oszustwami. W tym względzie pragnę podkreślić, że ani łotewskie organy podatkowe, ani sąd odsyłający nie podniosły istnienia ewentualnych nadużyć lub oszustw po stronie skarżącej. Jak wskazuje sąd odsyłający, VID nie podważa ani faktycznej dostawy rozpatrywanych wyrobów do ambasad i służb konsularnych, ani też zachowania pozostałych warunków przewidzianych w dyrektywie 2008/118 i w ustawie o podatku akcyzowym.

D. Stosowanie systemu zwolnienia z podatku akcyzowego w sposób zgodny z systemem zwolnień w dziedzinie VAT

100. Wreszcie należy podkreślić, że to samo świadectwo zwolnienia jest wykorzystywane również w systemie zwolnienia z VAT przewidzianym w art. 151 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

101. Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w dziedzinie VAT, przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia z podatku od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku⁵⁴.

102. Podobnie jak Komisja zauważam, że orzecznictwo to Trybunał stosował także w dziedzinie podatku akcyzowego w odniesieniu do zwolnienia produktów energetycznych⁵⁵. Tak więc, zdaniem Trybunału, wymogi formalne mogą stać na przeszkodzie przyznaniu zwolnienia tylko wtedy, gdy naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwia przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych⁵⁶.

103. Ponadto pragnę zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga spełnienia dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, że odnośne transakcje pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy dyrektywy 2006/112 i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkują uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych dowodów wynika, że zasadniczy cel odnośnych transakcji ogranicza się do uzyskania owej korzyści podatkowej⁵⁷. Tymczasem, gdyby zastosować to rozumowanie w dziedzinie podatku akcyzowego do sprawy w postępowaniu głównym, to wynika z niego, mając na względzie opis okoliczności faktycznych

⁵⁴ Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29).

⁵⁵ Zobacz wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 62).

⁵⁶ Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31).

⁵⁷ Zobacz wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

w postanowieniu odsyłającym, że rzeczywistymi odbiorcami rozpatrywanych wyrobów były misje dyplomatyczne i konsularne i w związku z tym podatnik/właściciel składu nie uzyskał żadnej korzyści z tytułu tych transakcji.

104. W świetle powyższego uważam, że to utrwalone orzecznictwo Trybunału w dziedzinie zwolnienia z VAT powinno zostać zastosowane przez analogię w sprawie w postępowaniu głównym w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa Unii i skuteczności (*effet utile*) dyrektywy 2008/118.

105. W tych okolicznościach, z zastrzeżeniem ustaleń, jakich powinien dokonać sąd odsyłający w celu upewnienia się, że świadectwo zwolnienia użyte w sprawie w postępowaniu głównym zawiera zarówno informacje niezbędne do umożliwienia skutecznej kontroli ze strony organów łotewskich, jak i poświadczenie treści świadectwa zwolnienia przez odnośne misje dyplomatyczne lub konsularne, wydaje mi się, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego wykraczają poza to, co jest konieczne do zapobieżenia nadużyciom lub oszustwom w zakresie podatku akcyzowego.

V. Wnioski

106. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) w następujący sposób:

- 1) Artykuł 12 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, należy interpretować w ten sposób, że nie wymaga on do udzielenia przewidzianego w nim zwolnienia, aby zapłatę za wyroby akcyzowe przeznaczone do wykorzystania w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych przewidziano w formie bezgotówkowej, aby zapłata na rzecz dostawcy została faktycznie dokonana oraz aby zapłaty dokonali rzeczywiści odbiorcy tych towarów, w zakresie, w jakim wykorzystanie rzeczonych towarów w wymagany sposób w kontekście stosunków dyplomatycznych i konsularnych może być wykazane, między innymi, na podstawie świadectwa zwolnienia.
- 2) Artykuł 12 ust. 2 dyrektywy 2008/118 stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym należy odmówić zwolnienia z podatku akcyzowego ze względu na to, że nabywca nie zapłacił w rzeczywistości ceny wyrobów akcyzowych w formie bezgotówkowej, przy czym nie jest możliwe wykazanie na podstawie, między innymi, świadectwa zwolnienia, że warunki zwolnienia przewidziane w art. 12 ust. 1 tej dyrektywy zostały spełnione.