OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO JULIANE KOKOTT przedstawiona w dniu 15 lipca 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Używanie wina podczas gotowania ma w Europie długą, sięgającą tysięcy lat, tradycję. W świetle przekazów historycznych już rzymski smakosz Marcus Gavius Apicius[2], którego uważa się za autora jednej z najstarszych książek kucharskich[3], używał wina w swoich sosach[4].

2. W przypadku będącym przedmiotem niniejszego postępowania spór nie dotyczy jednak w swojej istocie właściwego korzystania z wina w kuchni. Strony postępowania krajowego są nawet zgodne co do tego, że przy właściwym użyciu wina według tradycyjnych przepisów kucharskich – np. przy przyrządzaniu bœuf bourguignon – w produkcie końcowym zawartość alkoholu nie powinna przekraczać 5%.

3. Przedmiotem niniejszego postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zagadnienie, czy przeznaczone wyłącznie do gotowania wino, porto lub koniak podlegają ujednoliconemu w prawie unijnym podatkowi akcyzowemu na alkohol i – jeżeli podlegają one temu podatkowi akcyzowemu – pod jakimi warunkami mogą one korzystać ze zwolnienia z podatku akcyzowego. Odnośnie do tego zagadnienia brak jest, jak się wydaje, jednolitej praktyki wśród państw członkowskich.

4. Wino do gotowania, porto do gotowania oraz koniak do gotowania będące przedmiotem sporu są alkoholami z dodatkiem soli i pieprzu, tak że – zgodnie z ich przeznaczeniem – mogą być one wykorzystane jedynie do przygotowywania posiłków i nie nadają się do picia. Mimo to brytyjska administracja skarbowa przyjmuje[5], że produkty te objęte są podatkiem akcyzowym od alkoholu. Dlatego też dokonała ona – w trakcie przywozu z Francji do Zjednoczonego Królestwa – zajęcia nieopodatkowanego ładunku składającego się z wina do gotowania, porto do gotowania oraz koniaku do gotowania (zwanymi dalej także „alkoholami do gotowania"), który był przeznaczony dla londyńskiej

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Marcus Gavius Apicius żył prawdopodobnie w pierwszym wieku n.e. w starożytnym Rzymie. Pliniusz Starszy określił go w swojej *Historii naturalnej* jako największego rozrzutnika i hulakę (nepotum omnium altissimus gurges; zob. Pliniusz, *Historia naturalna* 10, 133), urodzonego dla życia we wszelkim luksusie (ad omne luxus ingenium natus; zob. Pliniusz, *Historia naturalna* 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (O sztuce gotowania). W swojej obecnie znanej postaci zbiór tych przepisów do gotowania pochodzi jednak prawdopodobnie z III lub IV wieku n.e. i dlatego nie mógł zostać napisany przez Apicjusza.

4 — Zobacz przypisywany Apicjuszowi przepis na ius in elixam omnem (sos do wszelkich mięs gotowanych) w: *De re coquinaria*, 7 księga, rozdział 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

spółki Répertoire Culinaire Ltd, zajmującej się handlem hurtowym artykułami spożywczymi. Obecnie Répertoire Culinaire prowadzi spór z władzami brytyjskimi o wydanie tego towaru.

5. Jak mogłoby się wydawać, rozstrzygnięcie niniejszego przypadku nie powinno budzić wątpliwości, ponieważ Trybunał w wyroku w sprawie Gourmet Classic [6] już raz stwierdził, że wino do gotowania podlega podatkowi akcyzowemu. Jednakże w niniejszym przypadku do Trybunału zwrócono się wyraźnie o zrewidowanie ówczesnego stanowiska oraz o jego uzupełnienie w niektórych punktach.

II — Ramy prawne

A — *Prawo unijne*

6. Unijne ramy prawne przypadku będącego przedmiotem rozpoznania są określone przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [7] oraz dyrektywę Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych [8]. Ponadto dla rozstrzygnięcia sprawy znaczenie mają części tzw. Nomenklatury Scalonej.

1. Dyrektywa 92/12

7. W przepisach ogólnych dyrektywy 92/12 są między innymi uregulowane zagadnienia, w jakim państwie członkowskim i kiedy staje się wymagalny podatek akcyzowy od towarów objętych tym podatkiem. Odnośnie do tych kwestii art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 stanowi:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji […]”.

8. Artykuł 7 dyrektywy 92/12 brzmi częściowo w następujący sposób:

„1. W przypadku dopuszczenia do konsumpcji w jednym z państw członkowskich wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim, podatek akcyzowy jest nakładany w państwie członkowskim, w którym te wyroby są przechowywane.

6 — Zobacz wyrok z dnia 12 czerwca 2008 r. w sprawie C-458/06, Zb.Orz. s. I-4207.

7 — Dz.U. L 76, s. 1.

8 — Dz.U. L 316, s. 21.

2. W tym celu, bez uszczerbku dla art. 6, w przypadku gdy wyroby dopuszczone już do konsumpcji określonej w art. 6 w jednym państwie członkowskim, są dostarczane, przeznaczone do dostawy lub używane w innym państwie członkowskim do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającemu prawu publicznemu, podatek akcyzowy staje się ściągalny [wymagalny] w tym drugim państwie członkowskim.

[…]".

2. Dyrektywa 92/83

9. Sekcja V dyrektywy 92/83 zawiera w art. 19–23 przepisy o opodatkowaniu alkoholu etylowego. Artykuł 19 ust. 1 tej dyrektywy brzmi:

„Zgodnie z niniejszą dyrektywą państwa członkowskie nakładają podatek akcyzowy na alkohol etylowy".

10. Artykuł 20 dyrektywy 92/83 brzmi w sposób następujący:

„Dla celów niniejszej dyrektywy przez pojęcie »alkohol etylowy« rozumie się:

— wszelkie produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% obj., oznaczone kodami taryfowymi CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to produkty stanowiące część produktu należącego do innego rozdziału Nomenklatury Scalonej,

— produkty oznaczone kodami taryfowymi CN 2204, 2205, 2206 o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22% obj.,

— napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony spirytus".

11. Artykuł 27 dyrektywy 92/83 należy do przepisów zawartych w sekcji VII regulującej zwolnienia z podatku i brzmi częściowo w sposób następujący:

„1. Państwa członkowskie zwalniają produkty objęte niniejszą dyrektywą z ujednoliconego

podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów:

[…]

e) gdy są one używane do produkcji substancji smakowo-aromatycznych, używanych do wytwarzania środków spożywczych i napojów bezalkoholowych, o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2% obj.;

f) gdy są one używane bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych (rozlewanych lub innych), pod warunkiem że w każdym przypadku zawartość alkoholu w tych produktach nie przekracza: 8,5 litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów.

[…]

6. Państwa członkowskie mogą stosować powyższe zwolnienia poprzez zwrot zapłaconego podatku akcyzowego".

3. Nomenklatura Scalona

12. Pozycje 2204–2208 Nomenklatury Scalonej, zwanej dalej „CN" [9], do których odnosi się art. 20 dyrektywy 92/83, przynależą do działu 22 CN („Napoje bezalkoholowe, alkoholowe i ocet") i obejmują następujące towary:

„2204	Wino ze świeżych winogron […]
2204 10	– Wino musujące;
[…]	
2204 21	– pozostałe wina […] w pojemnikach o objętości 2 litry lub mniejszej;
[…]	
	– – – – o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu nieprzekraczającej 15% obj. […]
[…]	
	– – – – – – –wino białe;

9 — Nomenklatura Scalona jest ustalona w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. Miarodajna jest wersja CN obowiązująca w dniu przyjęcia dyrektywy 92/83, czyli w dniu 19 października 1992 r. (zob. motyw czwarty dyrektywy 92/83); wersja ta wynika z rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2587/91 z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U. L 259, s. 1) i weszła w życie dnia 1 stycznia 1992 r.

[…]		2207	Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub większej; alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe, o dowolnej mocy, skażone;
	– – – – – – – inne […]		
[…]		2207 10 00	– Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub większej;
	– – – – – o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 15% obj., ale nieprzekraczającej 22% obj.;	2207 20 00	– Alkohol etylowy skażony i wódki o dowolnej mocy;
2204 21 89	– – – – – – – Porto	2208	Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj.; wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe; preparaty alkoholowe składające się z alkoholi wykorzystywanych przy produkcji napojów;
[…]			
2205	Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi […]	2208 20	– Napoje spirytusowe otrzymane przez destylację wina z winogron lub wytłoków z winogron;
[…]			– – w pojemnikach o objętości 2 litry lub mniejszej;
2206	Pozostałe napoje fermentowane (na przykład cydr (cidr), perry i miód pitny); mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone […]	2208 20 12	– – – koniak
		[…]	
[…]			– – alkohol etylowy o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj., nieskażony, w pojemnikach o objętości

2208 90 91	– – – 2 litry lub mniejszej;
[…]	
2209	ocet […]
[…]”.	

13. We wprowadzeniu do działu 22 CN znajduje się pod tytułem „Uwagi” między innymi następująca informacja:

„1. Niniejszy dział nie obejmuje:

a) produktów z niniejszego działu (innych niż produkty objęte pozycją 2209) przygotowanych do celów kulinarnych, będących jednocześnie produktami nienadającymi się do konsumpcji jako napoje (zazwyczaj pozycja 2103) […]”.

14. Uzupełniająco należy wskazać na pozycję CN 2103 należącą do działu 21 („Różne przetwory spożywcze”) i zawierającą następujące towary:

„2103	Sosy i preparaty do nich; zmieszane przyprawy i zmieszane przyprawy korzenne; mąka i mączka, z gorczycy oraz gotowa musztarda,
[…]	

2103 90	– inne
[…]	
2103 90 90	– – inne
[…]”.	

B — *Prawo krajowe*

15. Z prawa Zjednoczonego Królestwa znaczenie ma art. 4 działu 4 Finance Act 1995 (zwanego dalej „FA 1995”) [10]. Ten przepis, który został wydany według informacji uczestników postępowania w celu transpozycji dyrektywy 92/83, ustanawia procedurę zwrotu podatku akcyzowego od alkoholi. Przepis ten ma następującą treść:

„Zwolnienie dla składników alkoholowych

(1) Jeżeli wykaże się w sposób wiarygodny Commissioners, że podlegające opodatkowaniu alkohole, za które uiszczono podatek,

10 — Ustawa podatkowa 1995.

a) zostały wykorzystane jako składnik przy wytwarzaniu lub produkcji wyrobu w rozumieniu ust. 2 […]

[…]

istnieje zgodnie z poniższymi przepisami wobec Commissioners roszczenie o zwrot zapłaconego podatku.

(2) Wyrobami w rozumieniu niniejszego ustępu są

[…]

c) […] środki spożywcze zawierające alkohol przeznaczone do spożycia przez ludzi, które nie zawierają na 100 kg środka spożywczego więcej niż 5 litrów alkoholu.

(3) Zwrot podatku od alkoholu otrzymuje na podstawie niniejszego artykułu wyłącznie ten, kto

a) wykorzystał alkohol jako składnik w wyrobie w znaczeniu ust. 2 lub przerobił go na ocet;

b) prowadzi działalność jako podmiot zajmujący się handlem hurtowym wyrobów zgodnych z opisem w ust. 2 lub octem;

c) wytwarza lub produkuje wyrób lub ocet do tego celu;

d) złoży wniosek o zwrot zgodnie z poniższymi przepisami niniejszego artykułu i

e) wykaże Comissioners, że zachodzą przesłanki określone w lit. a)–c), a objęty wnioskiem zwrot nie dotyczy podatku, który został zwrócony przed złożeniem wniosku.

(4) Wniosek o zwrot na podstawie niniejszego artykułu należy złożyć, jeżeli chodzi o jego formę, sposób złożenia oraz treść, zgodnie z ogólnymi lub też odnoszącymi się do konkretnego przypadku wskazaniami Commissioner.

(5) Jeżeli Commissioner nie postanowi nic innego, wniosek o zwrot na podstawie niniejszego artykułu może zostać złożony jedynie, jeżeli

a) wniosek dotyczy podatku zapłaconego od alkoholu, który w okresie trzech miesięcy kończącym się najpóźniej jeden miesiąc przed złożeniem wniosku został wykorzystany jako składnik lub został przerobiony na ocet, i

b) kwota zwrotu wynosi przynajmniej 250 GBP.

(6) Commissioners mogą w drodze rozporządzenia podnieść tymczasowo kwotę określoną w ust. 5 lit. b) […]

[…]".

III — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

16. Firma Répertoire Culinaire Ltd zajmuje się handlem hurtowym artykułami żywnościowymi w Londynie.

17. W dniu 10 lipca 2002 r. służby celne Zjednoczonego Królestwa dokonały w ich strefie kontroli celnej [11] w Coquelles (Francja) zatrzymania pojazdu wraz z przyczepą. Inspekcja pojazdu doprowadziła do stwierdzenia, że załadowano na niego większą ilość palet z winem białym i czerwonym, porto oraz koniakiem przeznaczonych dla Répertoire Culinaire. W zatrzymanym transporcie znaleziono:

— pięć palet, z których każda zawierała 70 skrzynek białego wina o zawartości alkoholu 11%, przy czym w każdej skrzynce znajdowało się osiem litrów białego wina, co razem stanowi 2800 litrów białego wina,

— pięć palet z taką sama ilością czerwonego wina o zawartości alkoholu 11%,

— jedną paletę z 20 skrzynkami porto o zawartości alkoholu 19%, przy czym w każdej skrzynce znajdowało się osiem litrów porto, co razem stanowi 160 litrów porto, i

— dziesięć skrzynek, z których każda zawierała osiem litrów koniaku o zawartości alkoholu 40%, co razem stanowi 80 litrów koniaku.

18. Dalsze dochodzenie doprowadziło do ustaleń, że na opakowaniu koniaku widniał napis „nieprzeznaczony do picia", a w składzie wymienione były „dodatkowe składniki" w ilości 1%. Wino zawierało składniki dodatkowe w ilości 2% zawartości. Etykieta porta nie zawierała żadnej informacji dotyczącej

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

składników dodatkowych. Ponadto na fakturze wystawionej przez francuskiego dostawcę na rzecz Répertoire Culinaire znajdowała się w stosunku do każdego towaru uwaga „salé – poivré” [12] oraz oznaczenie kodem celnym CN 2103 90 90 89 [13].

19. Strony postępowania krajowego są zgodne co do tego, że ładunek składa się z tzw. wina do gotowania, porto do gotowania względnie koniaku do gotowania, tj. wina, porto, względnie koniaku, do których w procesie wytwarzania dodano soli i pieprzu. W wyniku dodania soli i pieprzu produkty te nie nadają się do picia [14], mogą być jednak wykorzystane do celów kulinarnych. Za pomocą nakładów, które byłyby gospodarczo uzasadnione, nie da się usunąć dodatku w postaci soli i pieprzu ani też nie da się całkowicie oddzielić alkoholu od produktu.

20. Wino do gotowania składa się z wina uzyskanego wyłącznie w procesie fermentacji. W przypadku zastosowania wina do gotowania jako dodatku wedle uznanego przepisu powstaje produkt końcowy, który według zgodnej opinii stron zawsze będzie posiadał zawartość alkoholu leżącą poniżej 5% obj.

21. Cały towar został zatrzymany przez administrację celną Zjednoczonego Królestwa, ponieważ nie przedłożono ani właściwego dokumentu towarzyszącego [15], ani też dowodu rozliczenia się z brytyjskiego podatku akcyzowego. Dnia 16 lipca 2002 r. towar został zajęty jako podlegający przepadkowi. Wniosek Répertoire Culinaire o wydanie towaru został oddalony. Po złożeniu przez Répertoire Culinaire odwołania wydano po powtórnej ocenie stanu faktycznego dnia 17 października 2002 r. decyzję w sprawie odwołania utrzymującą w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu wskazano, że towar podlega w Zjednoczonym Królestwie podatkowi akcyzowemu jako alkohol [16].

22. Pismem z dnia 4 listopada 2009 r. Répertoire Culinaire wniosła skargę na decyzję w sprawie odwołania. W tej chwili postępowanie jest zawisłe przed First-Tier Tribunal (Tax) [17], sądem występującym z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

IV — Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz postępowanie przed Trybunałem

23. Postanowieniem z dnia 24 kwietnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału dnia 8 maja 2009 r., First-Tier Tribunal (Tax)

12 — „solone – z dodatkiem pieprzu”.

13 — Odmiennie od tych wskazań jeden z pracowników spedytora podał kod celny „2103 90 90 59”, jednakże prawdopodobnie zaszła w tym przypadku zwykła pomyłka, ponieważ taki kod celny nie istnieje.

14 — Zgodnie z postanowieniem o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dokumentów przedłożonych w postępowaniu administracyjnym wynika, że wino uczyniono niezdatnym do picia przez dodanie do niego 10 gramów soli i 10 gramów pieprzu na jeden litr wina.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — W dniu 18 lipca 2002 r. wydano dwie decyzje o obciążeniu podatkiem akcyzowym: jedną na kwotę 53 853 GBP za sprzedaż w magazynach, a drugą na kwotę 5884 GBP za towar znajdujący się w magazynie. Decyzje te zostały utrzymane w mocy w dniu 27 września 2002 r. przez London Appeals and Reconsiderations Team (komisję odwoławczo-kontrolną w Londynie).

17 — Sąd finansowy.

postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące cztery pytania prejudycjalne:

„1) Czy wino do gotowania i porto do gotowania podlegają podatkowi akcyzowemu na podstawie dyrektywy 92/83/EWG w państwie członkowskim przywozu na tej podstawie, że wchodzą w zakres definicji »alkoholu etylowego« z art. 20 tiret pierwsze dyrektywy?

2) Czy ograniczenie zwolnienia z podatku wina do gotowania, porto do gotowania i koniaku do gotowania do przypadków, gdy są one używane jako składnik, i ograniczenie możliwości składania wniosku o zwolnienie do osób, które wykorzystują napoje alkoholowe jako składniki produktów, lub do osób prowadzących sprzedaż hurtową takich produktów lub osób, które produkują lub wytwarzają takie produkty dla celów sprzedaży hurtowej, oraz poddanie tego zwolnienia dodatkowym warunkom – aby wniosek został złożony w terminie czterech miesięcy od dnia zapłaty podatku i aby kwota zwrotu była wyższa lub równa 250 GBP – jest zgodne z obowiązkiem państwa członkowskiego wprowadzenia w życie zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 w związku z art. 27 ust. 6 WE lub z art. 28 WE lub ze skutkiem bezpośrednim tych obowiązków lub z zasadami równego traktowania i proporcjonalności?

3) Czy wino do gotowania i porto do gotowania, jeśli podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 20 tiret pierwszym dyrektywy 92/83, lub koniak do gotowania, będące przedmiotem niniejszej skargi, powinny być traktowane jako zwolnione z podatku akcyzowego w chwili wytworzenia zgodnie z art. 27 ust. 1 lit. f) lub art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83?

4) W świetle art. 10 WE i 28 WE, jakie, i czy w ogóle, znaczenie dla zobowiązań państwa członkowskiego wynikających z art. 20 i art. 27 ust. 1 lit. f) lub art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 ma okoliczność, że wino do gotowania, porto do gotowania i koniak do gotowania zostały zwolnione przez państwo członkowskie wytworzenia z systemu przepływu wyrobów akcyzowych zgodnie z dyrektywą 92/12 i dopuszczone do swobodnego przepływu na terytorium Unii Europejskiej?”.

24. W postępowaniu przed Trybunałem Répertoire Culinaire oraz Komisja Europejska złożyły oświadczenia pisemne i ustne. Rząd polski oraz rząd portugalski wzięły udział w procedurze pisemnej; rząd francuski zajął stanowisko ustnie na rozprawie dnia 10 czerwca 2006 r. [18].

18 — Przy czym rząd francuski odniósł się wyłącznie do pierwszego pytania prejudycjalnego.

V — Ocena

25. Jako część ogólnego, wprowadzonego przez dyrektywę 92/12, systemu dotyczącego towarów objętych podatkiem akcyzowym dyrektywa 92/83 zobowiązuje kraje członkowskie do pobierania ujednoliconego na poziomie Unii Europejskiej podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych. Podatkowi podlegają: piwo (sekcja I dyrektywy 92/83), wino (sekcja II dyrektywy 92/83), „inne napoje przefermentowane, niebędące winem ani piwem" (sekcja III dyrektywy 92/83), „produkty pośrednie" (sekcja IV dyrektywy 92/83) i „alkohol etylowy" (sekcja V dyrektywy 92/83).

A — *Pierwsze pytanie prejudycjalne: pojęcie „alkohol etylowy" w rozumieniu dyrektywy 92/83*

26. Przy powierzchownej ocenie można się skłaniać do wniosku, że „wino do gotowania" tak jak każde inne wino podlega podatkowi od wina zgodnie z sekcją II dyrektywy 92/83. Założenie to jest słuszne również w wypadku, gdy wyrobem podlegającym ocenie jest „normalne" wino będące przedmiotem handlu, które po prostu nie smakuje konsumentowi, i dlatego też potocznie jest określane jako „wino do gotowania". Takie wino jest i będzie napojem; jedynie w subiektywnej ocenie konsumenta uważane jest za produkt gorszej jakości i dlatego jest wykorzystywane inaczej niż pozostałe wina.

27. Nie dotyczy to alkoholi do gotowania będących przedmiotem niniejszego postępowania. Z uwagi na domieszki soli i pieprzu alkohole te, według oceny sądu krajowego, który jest wyłącznie właściwy do ustalenia i oceny stanu faktycznego [19], nie nadają się do picia. Od takiego stanu faktycznego należy wyjść, udzielając odpowiedzi na wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego, nawet jeżeli rząd polski uważa, że wyroby te nadają się do picia. Także strony postępowania krajowego są zgodne co do tego, że rzeczone alkohole do gotowania są co najwyżej objęte zakresem stosowania sekcji V („Alkohol etylowy"), lecz nie są objęte zakresem stosowania jednej z pozostałych sekcji dyrektywy 92/83.

28. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy pragnie się dowiedzieć, czy wino do gotowania i porto do gotowania, do których dodano soli i pieprzu, przez co utraciły one zdatność do picia, są wyrobami, które można zakwalifikować jako alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83, tak że podlegają one ujednoliconemu podatkowi akcyzowemu od alkoholu. Koniak do gotowania nie jest przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego.

19 — Utrwalone orzecznictwo; zob. np. wyroki: z dnia 15 listopada 1979 r. w sprawie 36/79 Denkavit Futtermittel, Rec. s. 3439, pkt 12; z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 54; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-142/05 Mickelsson i Roos, Zb.Orz. s. I-3423, pkt 41.

1. Uwaga wstępna

29. Jako synonimów dla pojęcia alkohol etylowy używa się w języku potocznym określeń spiritus winny, spirytus albo po prostu alkohol. Jednakże zagadnienie, czy mamy do czynienia z alkoholem etylowym w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, rozstrzyga się nie według potocznego znaczenia tego pojęcia, lecz wyłącznie według definicji tego pojęcia sformułowanej przez prawodawcę wspólnotowego w art. 20 dyrektywy 92/83, która traktuje trzy kategorie wyrobów jako alkohol etylowy i nakazuje obciążanie ich ujednoliconym podatkiem akcyzowym. Każdej z tych kategorii poświęcone jest jedno tiret w tym przepisie.

30. Produkty takie jak będące przedmiotem niniejszego postępowania wino do gotowania i porto do gotowania nie mogą być objęte pojęciem napojów zawierających rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol (art. 20 tiret trzecie dyrektywy 92/83), ponieważ nie nadają się one do picia w wyniku dodania do nich soli i pieprzu.

31. Wino do gotowania lub porto do gotowania nie mogą zostać także przyporządkowane do wyrobów objętych kodami CN 2204, 2205 i 2206 – czyli formułując to w sposób uproszczony, do win ze świeżych winogron, wermutów lub innych napojów sfermentowanych (art. 20 tiret drugie dyrektywy 92/83), ponieważ i te wyroby mają tę cechę wspólną, że są napojami. Niezależnie od tego zawartość alkoholu w winie do gotowania wynosząca 11% obj., a w porto do gotowania 19% obj., leży poniżej minimalnej zwartości alkoholu („przekraczającej 22% obj".), która byłaby konieczna według art. 20 tiret drugie dyrektywy 92/83 do przyjęcia alkoholu etylowego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

32. Pozostaje jednak ocenić, czy wino do gotowania i porto do gotowania, takie jak te, które zajęto w niniejszym przypadku, nie są objęte art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83. Tego zagadnienia dotyczą moje poniższe wywody.

2. Alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83

33. Zgodnie z art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 przez pojęcie alkohol etylowy rozumie się „wszelkie produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% obj., oznaczone kodami taryfowymi CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to produkty stanowiące część produktu należącego do innego rozdziału Nomenklatury Scalonej".

34. W wyroku Gourmet Classic Trybunał uznał, że przepis ten znajduje zastosowanie do wina do gotowania [20]. Sąd krajowy zwrócił się do Trybunału o zrewidowanie jego

20 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Gourmet Classic, pkt 39.

ówczesnego stanowiska. Podzielam stanowisko sądu krajowego.

35. Bez wątpienia zarówno wino do gotowania z 11% obj., jak i porto do gotowania z 19% obj. osiągają minimalną zawartość alkoholu wynosząca 1,2% obj. przewidzianą w art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83. Dokładniejszego zbadania wymaga jednak, czy oba te alkohole do gotowania dadzą się zaklasyfikować do pozycji CN 2207 lub 2208 uwzględnionych przez prawodawcę unijnego.

— Pozycja CN 2207

36. Pozycja CN 2207 obejmuje z jednej strony alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub większej (podpozycja CN 2207 10 00), z drugiej strony skażony alkohol etylowy i wódki o dowolnej mocy (podpozycja CN 2207 20 00). Alkoholi do gotowania będących przedmiotem sporu w niniejszym postępowaniu nie można zaklasyfikować do żadnych z tych podpozycji.

37. Objęcie podpozycją CN 2207 10 00 jest z góry wykluczone, ponieważ zwartość alkoholu zajętych alkoholi do gotowania leży znacznie poniżej minimalnej zwartości alkoholu wynoszącej 80% obj. koniecznej do zastosowania tej podpozycji.

38. Należy wykluczyć też podpozycję CN 2207 20 00, ponieważ alkohole do gotowania nie zawierają skażonego alkoholu ani też wódki. Skażanie alkoholu to proces, w którym alkohol staje się toksyczny, aby nie był pity lub nie został przekształcony w produkt używany jako artykuł spożywczy [21]. W niniejszym przypadku alkohole do gotowania zostały tak zmienione, że nie nadają się już do picia, mimo to jednak można je wykorzystać do wytwarzania żywności. Poza tym dodane do tego celu dodatki w postaci soli i pieprzu nie należą do środków skażających zatwierdzonych do tego celu na terenie Unii Europejskiej [22].

— Pozycja CN 2208

39. Co zaś dotyczy pozycji CN 2208, to były w niej ujęte w momencie mającym decydujące znaczenie dla niniejszego postępowania [23] trzy rodzaje napojów alkoholowych, względnie płynów zawierających alkohol: „alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj., wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe; preparaty

21 — Zobacz wyrok z dnia 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-482/98 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-10861, pkt 21, 22.

22 — Zobacz rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.U. L 288, s. 12). Zgodnie z tym rozporządzeniem skażanie alkoholu we Francji, kraju pochodzenia alkoholi do gotowania, dokonuje się przez dodanie metylenu oraz alkoholu izopropylowego. W Zjednoczony Królestwie, kraju przeznaczenia alkoholi do gotowania, używa się tzw. benzyny drzewnej oraz surowej pirydyny. Zgodnie z tym rozporządzeniem w żadnym z krajów członkowskich Unii Europejskiej nie używa się soli i pieprzu jako środka skażającego alkohol.

23 — Miarodajna jest wersja CN obowiązująca w dniu przyjęcia dyrektywy 92/83, czyli obowiązująca w dniu 19 października 1992 r., zob. motyw czwarty dyrektywy 92/83.

alkoholowe, składające się z alkoholi wykorzystywanych przy produkcji napojów” [24].

40. Alkohole do gotowania będące przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego (wino do gotowania i porto do gotowania) nie są ani wódkami (podpozycja CN 2208 20), ani też likierami (podpozycja CN 2208 70). Wino do gotowania oraz porto do gotowania nie mogą być też traktowane jako „pozostałe napoje spirytusowe”, ponieważ z uwagi na domieszki soli i pieprzu nie nadają się do picia.

41. Wina do gotowania oraz porto do gotowania nie można też przyporządkować do kategorii „preparaty alkoholowe, składające się z alkoholi wykorzystywanych przy produkcji napojów”. Za pomocą tych alkoholi do gotowania zgodnie z ich jednoznacznym przeznaczeniem nie mają bowiem zostać wytworzone napoje, lecz wyłącznie posiłki.

42. Co najwyżej można by się zastanawiać, czy nie da się zaklasyfikować będących przedmiotem sporu wina do gotowania oraz porto do gotowania do podpozycji CN 2208 90 91 „alkohol etylowy o objętościowej mocy mniejszej niż 80% obj., nieskażony, w pojemnikach o objętości 2 litry i mniejszych”.

43. Jednakże przy klasyfikowaniu towarów w ramach CN nie należy uwzględniać jedynie brzmienia poszczególnych pozycji CN. Należy także uwzględnić uwagi do poszczególnych sekcji i działów [25].

44. Z uwagi nr 1 lit. a) znajdującej się na początku uwag do działu 22 CN wynika, że produkty przygotowane do celów kulinarnych i z tego powodu nienadające się do konsumpcji jako napoje nie są objęte działem 22 [26], lecz że należy je zaklasyfikować jako różne przetwory spożywcze do pozycji CN 2103 [27].

45. Także Trybunał w wyroku Gourmet Classic stwierdził wprost, że wino do goto-

24 — W obowiązującym obecnie brzmieniu pozycji kodu CN 2208 brak jest odniesienia do „preparatów alkoholowych, składających się z alkoholi wykorzystywanych przy produkcji napojów”. Zmiana w brzmieniu pozycji kodu CN 2208 została dokonana przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 2448/95 z dnia 10 października 1995 r. (Dz.U. L 259, s. 1). Zobacz CN w brzmieniu załącznika I do rozporządzenia Komisji (WE) nr 948/2009 z dnia 30 września 2009 r. (Dz.U. L 287, s. 1).

25 — Zobacz punkt A ppkt 1 zdanie drugie ogólnych reguł zawartych w części I tytuł I CN.

26 — Jedynym wyjątkiem jest zgodnie ze wspomnianą już uwagą 1 lit. a) ocet, dla którego w dziale 22 CN jest przewidziana odrębna pozycja (pozycja CN 2209).

27 — Jeszcze bardziej wyraźne są noty wyjaśniające Światowej Organizacji Ceł (WCO) do działu 21 i 22 Zharmonizowanego Systemu (HS), którym odpowiadają pozycje kodu CN. W notach wyjaśniających WOC do pozycji CN 2103 wino do gotowania oraz koniak do gotowania są wskazane wprost jako przykłady uwzględnionych produktów, zaś w notach do pozycji CN 2208 wino do gotowania oraz koniak do gotowania są wskazane wprost jako produkty nieobjęte tą pozycją. Z uwagami tymi można zapoznać się w Internecie pod adresem: http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (ostatni raz sprawdzano to dnia 6 maja 2010 r.). Noty te są zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istotnym, chociaż niewiążącym, środkiem służącym do ustalania zakresu poszczególnych pozycji taryfowych CN (wyrok z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-370/08 Data I/O, Zb.Orz. s. I-4401, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

wania nie jest przetworem spożywczym, który należy zaklasyfikować do działu 22 CN, lecz produktem, który powinien zostać zaklasyfikowany do działu 21 CN [28].

46. Wino do gotowania oraz porto do gotowania nie mogą zatem zostać uznane, jak to słusznie podnosi Répertoire Culinaire, za produkty objęte kodem CN 2207 lub też kodem CN 2208.

— „Produkt w produkcie"

47. Mimo to Trybunał w wyroku w sprawie Gourmet Classic uznał, że okoliczność, iż wino do gotowania jest przetworem spożywczym w rozumieniu działu 21 CN jest „bez znaczenia" dla oceny zagadnienia obowiązku podatkowego w akcyzie. Trybunał podkreślił, że art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 ma zastosowanie nawet wówczas, gdy produkty objęte zakresem zastosowania tego przepisu stanowią *część produktu* należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej.

48. Opierając się na tym zapatrywaniu, Trybunał stwierdził, że „alkohol wchodzący w skład wina do gotowania stanowi, jeżeli rzeczywista zawartość alkoholu przekracza 1,2% obj., alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 i podlega, z zastrzeżeniem zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy, zharmonizowanej akcyzie" [29].

49. Innymi słowy, Trybunał traktuje alkohol występujący w winie do gotowania jako podlegający podatkowi akcyzowemu „produkt w produkcie" w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze in fine dyrektywy 92/83.

50. Ten sam pogląd reprezentowała też Komisja, podnosząc, że art. 20 dyrektywy 92/83 tworzy ogólną kategorię, za pomocą której produkty zawierające alkohol w sposób ogólny zostają objęte ujednoliconym podatkiem akcyzowym, jeżeli nie zostały one już w innym miejscu objęte tą dyrektywą.

51. Ten pogląd nie przekonuje mnie. Nie znajduje on oparcia ani w brzmieniu art. 20,

28 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Gourmet Classic, pkt 35; zob. podobnie wytyczne Komisji zatwierdzone prawie jednogłośnie przez Komitet ds. Podatku Akcyzowego na posiedzeniu w dniach 26 i 27 listopada 2002 r. (dokument CED nr 372 wersja ostateczna z dnia 11 listopada 2002 r.).

29 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Gourmet Classic, pkt 39; zob. podobnie wytyczne Komisji zatwierdzone prawie jednogłośnie przez Komitet ds. Podatku Akcyzowego na posiedzeniu w dniach 26 i 27 listopada 2002 r. (dokument CED nr 372 wersja ostateczna z dnia 11 listopada 2002 r.).

ani też w całościowej analizie dyrektywy 92/83.

52. Jeżeli ustawodawca unijny chciałby, aby wszystkie produkty posiadające określoną ilość alkoholu były traktowane jako alkohol etylowy objęty podatkiem akcyzowym, to kompleksowa regulacja zawarta w dyrektywie 92/83 byłaby zbyteczna. Widocznie jednak chodziło o zdefiniowanie jedynie określonych napojów alkoholowych i określonych produktów zawierających alkohol, od których wszystkie państwa członkowskie mają pobierać ujednolicony podatek akcyzowy [30]. W treści dyrektywy 92/83 brak jest wskazówek ku temu, aby przyjąć, że produkty, które nie są objęte przez pozostałe przepisy dyrektywy, w każdym razie objęte są art. 20. Także art. 20 opiera się na założeniu, że nie każdy alkohol podlega opodatkowaniu jako alkohol etylowy, podatkiem objęte są tylko trzy bliżej określone grupy produktów zawierających alkohol [31].

53. Okoliczność, że produkt taki jak wino do gotowania lub porto do gotowania zawiera alkohol, jest w świetle art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 warunkiem koniecznym („o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% obj”.), ale niewystarczającym do poboru podatku akcyzowego. Dodatkowo przepis ten wymaga, aby alkohol występował w formie określonego produktu lub produktu częściowego w rozumieniu kodu CN 2207 i 2208.

54. Alkohol jako część składowa wina do gotowania lub porto do gotowania nie jest jednak samodzielnym produktem (częściowym). Wedle wszystkich dostępnych informacji wino do gotowania i porto do gotowania nie są produkowane w sposób syntetyczny według formuły „(czysty) alkohol plus woda plus dodatki smakowe”. Wręcz przeciwnie, jest to normalne wino, względnie porto, powstające w procesie fermentacji, do których dodaje się jedynie soli i pieprzu. Okoliczność tę potwierdzili też wszyscy uczestnicy postępowania, udzielając odpowiedzi na pytania podczas rozprawy.

55. Tak więc „produktem w produkcie” nie jest po prostu alkohol, lecz wino, względnie porto. Wino, względnie porto, jest produktem wyjściowym do wytworzenia wina do gotowania, względnie porto do gotowania. Zgodnie z tym jedynie wino, względnie porto, może być traktowane jako produkt (częściowy), który zgodnie z art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/38 stanowi „część [innego] produktu, należącego do innego rozdziału

30 — Zobacz też motyw trzeci dyrektywy 92/83 („dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego ważne jest ustalenie wspólnych definicji *dla wszystkich produktów zaliczanych do tej grupy*”) oraz jej motyw czwarty („praktyczne jest oparcie takich określeń na definicjach przyjętych w Nomenklaturze Scalonej […]”); podkreślenie własne.

31 — Zobacz też motyw piętnasty dyrektywy 92/83 („dla każdego alkoholu etylowego, *określonego w niniejszej dyrektywie*”); podkreślenie własne.

Nomenklatury Scalonej", a mianowicie wina do gotowania, względnie porto do gotowania.

56. Wino i porto nie są produktami objętymi pozycjami CN 2007 lub 2208. Należy je raczej zaklasyfikować do pozycji CN 2204 [32]. Nawet więc gdyby chciano uznać wino, względnie porto za „produkt w produkcie", którym jest wino do gotowania, względnie porto do gotowania, to art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 nie znajduje zastosowania, ponieważ „produkt w produkcie" nie może zostać zaklasyfikowany do wymienionych tam enumeratywnie kodów CN 2207 lub 2208 [33].

57. Czy i pod jakimi warunkami produkty objęte pozycją CN 2204 (wino i porto) podlegają podatkowi akcyzowemu jako alkohol etylowy, wynika wyłącznie z *tiret drugie*, a nie z *tiret pierwsze* art. 20 dyrektywy 92/83.

58. Stosowanie przepisu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 wbrew jego brzmieniu do produktów objętych kodem CN 2204 takich jak wino i porto stoi w sprzeczności z zasadą pewności prawa. Zasada pewności prawa należąca do podstawowych zasad prawa unijnego [34] wymaga, aby przepisy prawne były jasne i precyzyjne, a ich stosownie przewidywalne dla jednostki. Obowiązek ten ma szczególne znaczenie w przypadku, gdy chodzi o regulację, która może mieć niekorzystne skutki, w tym także jeżeli może nieść za sobą obciążenia finansowe, ponieważ zainteresowani muszą mieć możliwość dokładnego poznania zakresu ich zobowiązań wynikających z danej regulacji [35].

59. Dlatego też ostatecznie dochodzę do wniosku, że Trybunał był w błędzie, gdy w wyroku Gourmet Classic zaklasyfikował „alkohol w winie do gotowania jako alkohol etylowy w znaczeniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83" [36]. Trybunał nie powinien podtrzymać swojego ówczesnego stanowiska.

32 — Wino niemusujące w pojemnikach dwulitrowych lub mniejszych wyprodukowane na terytoriom Unii Europejskiej o zawartości alkoholu 15% obj. i niższej jest objęte podpozycjami CN od 2204 21 11 do 2204 21 84, porto o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 15% obj. do 22% obj. jest objęte podpozycją CN 2204 21 89.

33 — Jedynie koniak będący produktem wyjściowym do wytworzenia koniaku do gotowania mógłby zostać objęty jako napój alkoholowy, otrzymany przez destylację wina, kodem CN 2208 20 12. Koniak do gotowania nie jest jednak przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego.

34 — Zobacz wyroki: z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-110/03 Belgia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-2801, pkt 30; z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-344/04, Zb.Orz. s. I-403, pkt 68.

35 — Zobacz ogólnie do tego problemu wyroki: z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie C-158/07 Förster, Zb.Orz s. I-8507, pkt 67; z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawie C-226/08 Stadt Papenburg, Zb.Orz. s. I-131, pkt 45; a także odnośnie do regulacji powodujących obciążenia finansowe wyroki: z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. s. 5091, pkt 24; z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 47; z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-201/08 Plantanol, Zb.Orz. s. I-8343, pkt 46.

36 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Gourmet Classic, pkt 39.

60. Znaczenie wyroku w sprawie Gourmet Classic jest zresztą zrelatywizowane przez okoliczność, że wówczas głównym punktem zainteresowania była kwestia dopuszczalności zwrócenia się z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym; rzecznik generalny w swojej opinii zajmował się nawet wyłącznie zagadnieniem dopuszczalności pytania prejudycjalnego [37]. Jeżeli zaś chodzi o istotę zagadnienia, to przed Trybunałem nie dyskutowano licznych kwestii, którymi sąd krajowy i strony, a w szczególności Répertoire Culinaire, intensywnie zajmowały się w niniejszym postępowaniu. Już ta okoliczność powinna być powodem do tego, aby nie przeceniać znaczenia wyroku w sprawie Gourmet Classic [38].

61. Ponadto należy stwierdzić, że w prawie unijnym wyroki Trybunału nie tworzą tzw. „binding precedents" [39]. Chociaż Trybunał z natury rzeczy wykazuje dużą ostrożność przy rewidowaniu wcześniejszych wyroków [40], to jednak w przeszłości w wielu ważnych przypadkach dochodziło do tego, że badał swoje wcześniejsze orzecznictwo i w przypadku wystąpienia takiej potrzeby wyraźnie je zmieniał lub też wyjaśniał [41]. Taki tryb postępowania zalecam też w niniejszym przypadku.

62. Jeżeli Trybunał w niniejszym przypadku podejmie zgodnie z moją sugestią decyzję o zrewidowaniu wyroku w sprawie Gourmet Classic, to nie uważam za konieczne, aby ograniczyć skutki wyroku do przyszłości. Według utrwalonego orzecznictwa takie ograniczenie skutków wyroku jest absolutnym wyjątkiem, jeżeli wymagają tego w sposób konieczny względy pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań [42]. Taka sytuacji nie występuje w niniejszym przypadku. Roszczenia o zwrot zapłaconego w przeszłości podatku akcyzowego od wina do gotowaniu lub porto do gotowania powinny mieć ograniczony zakres. Poza tym także na podstawie wyroku w sprawie Gourmet Classic istniała możliwość złożenia wniosku o zwolnienie z podatku lub o zwrot podatku na podstawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83. Administracja skarbowa krajów członkowskich musiała zatem także dotychczas w wielu przypadkach liczyć się z tym, że nie otrzyma podatku akcyzowego od wina do gotowania lub porta do gotowania lub też będzie musiała go zwrócić.

3. Wniosek wstępny

63. Reasumując, proponuję udzielenie następującej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne:

37 — Opina rzecznika generalnego Y. Bota z dnia 3 kwietnia 2008 r. w ww. w przypisie 6 sprawie Gourmet Classic.

38 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-388/95 Belgia przeciwko Hiszpanii, zwany „wyrokiem w sprawie Rioja", Rec. s. I-3123, w szczególności pkt 51, 52.

39 — Zobacz opinia rzecznika generalnego V. Trstenjak z dnia 28 marca 2007 r. w sprawie C-331/05 P Internationaler Hilfsfonds przeciwko Kommisji (wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r.), Zb.Orz. s. I-5475, pkt 85.

40 — Zobacz opinia rzecznika generalnego M. Lagrange'a z dnia 13 marca 1963 r. w sprawach połączonych od 28/62 do 30/62 Da Costa i in. (wyrok z dnia 27 marca 1963 r.), Rec. s. 63, 91; rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura z dnia 1 lutego 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in. (wyrok z dnia 5 grudnia 2006 r.), Zb.Orz. s. I-11421, pkt 28, 29.

41 — Zobacz wyroki: z dnia 24 listopada 1993 r. w sprawach połączonych C-267/91 i C-268/91 Keck i Mithouard, Rec. s. I-6097, pkt 14; z dnia 25 lipca 2008 r. w sprawie C-127/08 Metock i in., Zb.Orz. s. I-6241, pkt 58.

42 — Zobacz wyroki: z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 24/86 Blaizot i in., Rec. s. 379, pkt 28; z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 67; z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie C-73/08 Bressol i in. oraz Chaverot i in., Zb.Orz. s. I-2735, pkt 91.

Wino i porto, do których dodano w celu ich użycia jako wina do gotowania lub porto do gotowania takiej ilości soli i pieprzu, że nie nadają się do picia, nie są objęte pojęciem alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 82/93.

B — *W przedmiocie drugiego, trzeciego i czwartego pytania prejudycjalnego: możliwe zwolnienia podatkowe dla alkoholi do gotowania i ich postać*

64. Drugie, trzecie i czwarte pytanie prejudycjalne dotyczy możliwych zwolnień podatkowych dla alkoholi do gotowania oraz ich postaci.

65. Zgodnie z proponowaną przez mnie odpowiedzią na pierwsze pytanie prejudycjalne [43] zajęte w postępowaniu krajowym wino do gotowania oraz porto do gotowania nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, wobec czego problem ewentualnego zwolnienia z podatku w ogóle nie powstaje. Pytania od drugiego do czwartego pozostają jednak istotne dla koniaku do gotowania, ponieważ podlega on zgodnie z art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 podatkowi akcyzowemu [44].

1. Okoliczności dające podstawę do zwolnienia podatkowego (trzecie pytanie prejudycjalne)

66. Na wstępie sąd krajowy zadaje sobie w ramach trzeciego pytania prejudycjalnego pytanie, na jakiej podstawie prawnej można udzielić alkoholom do gotowania zwolnienia z ujednoliconego podatku akcyzowego w rozumienia dyrektywy 92/83 [45].

67. Wchodzą w rachubę dwa zwolnienia: z jednej strony udziela się na podstawie art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 zwolnienia z podatku akcyzowego dla alkoholi i napojów alkoholowych, gdy są one wykorzystywane do produkcji substancji smakowo-aromatycznych, używanych do produkcji między innymi środków spożywczych o zwartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2% obj. Z drugiej strony zwolnienie z podatku akcyzowego następuje na podstawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 między innymi wtedy, gdy alkohol lub produkty alkoholowe wykorzystywane są do wytwarzania środków spożywczych, pod warunkiem że zawartość alkoholu nie przekracza 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu.

43 — Zobacz wyżej pkt 28–63 niniejszej opinii.

44 — Koniak do gotowania zawiera koniak jako alkohol otrzymany w wyniku destylacji winogron w rozumieniu kodu CN 2208, wobec czego podlega on podatkowi akcyzowemu od alkoholu jako alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83.

45 — W części w jakiej trzecie pytanie prejudycjalne odnosi się do momentu istnienia zwolnienia od podatku akcyzowego („powinny być traktowane jako zwolnione z podatku akcyzowego w chwili wytworzenia"), ma ono wspólny zakres z czwartym pytaniem prejudycjalnym i będzie przedmiotem wywodów przy udzielaniu odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne, pkt 81–93 niniejszej opinii.

68. Odnośnie do art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 należy stwierdzić, że chociaż nie można z góry wykluczyć, iż alkohole do gotowania mogą być wykorzystywane do produkcji substancji smakowo-aromatycznych używanych do produkcji środków spożywczych, to jednak według informacji posiadanych przez Trybunał nie stanowi to w niniejszym przypadku celu, do którego alkohole do gotowania miały zostać użyte, a w każdym razie nie jest to podstawowy cel ich wykorzystania.

69. Stanowiące przedmiot sporu alkohole do gotowania mają bowiem być użyte bezpośrednio do produkcji środków spożywczych, a nie w procesie poprzedzającym gotowanie, w którym powstają jedynie substancje smakowo-aromatyczne. Także sosy, które są przygotowywane za pomocą alkoholi do gotowania, nie są substancjami smakowo-aromatycznymi w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83. Przeciwnie, same sosy są środkami spożywczymi, które są spożywane jako składniki potrawy lub też są podawane razem z nią.

70. Dlatego też do zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholi do gotowania będących przedmiotem sporu nie ma zastosowania art. 27 ust. 1 lit. e), lecz art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83. Za tym przemawia także okoliczność, że wino, porto i koniak nie są stosowne w kuchni wyłącznie jako dodatek poprawiający smak, lecz spełniają dalej idące funkcje, np. w procesie gotowania mięsa lub flambirowania potraw. Ta okoliczność została trafnie wskazana przez Komisję [46].

46 — Komisja mówi o tym, że alkohole do gotowania służą temu, aby czynić mięso delikatnym („tenderising meat").

71. Także Trybunał w wyroku w sprawie Gourmet Classic uznał, że w stosunku do alkoholi do gotowania możliwe jest zwolnienie z podatku akcyzowego na podstawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 [47]. Zwolnienie to jest uzależnione od trzech przesłanek.

72. Po pierwsze, jego przedmiotem musi być alkohol lub produkt alkoholowy w rozumieniu dyrektywy 92/83. Ta przesłanka jest spełniona przez występujący w niniejszej sprawie koniak do gotowania, ponieważ – jak to już wskazano – należy go traktować jako objęty podatkiem alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 92/83 [48].

73. Po drugie, alkohole do gotowania muszą być wykorzystywane do produkcji środków żywności. Także ta przesłanka jest w niniejszym przypadku w sposób bezsporny spełniona, bowiem produkcja środków spożywczych jest wręcz jedynym celem, do którego wykorzystywane są zajęte alkohole do gotowania, ponieważ nie nadają się one do picia.

74. Po trzecie, zawartość alkoholu nie może przekraczać „5 litrów alkoholu na 100 kg produktu".

47 — Zobacz ww. przypisie 6 wyrok w sprawie Gourmet Classic, pkt 39; wyrok odnosił się do wina do gotowania.

48 — Zobacz przypis 44. Założenie to w odniesieniu do będących przedmiotem sporu wina do gotowania i porto do gotowania jest natomiast słuszne jedynie, jeżeli Trybunał wbrew mojej propozycji podtrzyma swoje stanowisko wyrażone w ww. w przypisie 6 wyroku w sprawie Gourmet Classic.

75. Odnośnie do tej przesłanki brzmienie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 może budzić wątpliwości, bo nie wynika z niego jasno, czy chodzi o górną granicę zwartości alkoholu w alkoholu używanym do gotowania czy o zawartość alkoholu w wyprodukowanym środku żywności. Ten drugi punkt widzenia bardziej zasługuje na uwzględnienie.

76. Celem art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 nie jest bowiem uprzywilejowanie określonych metod produkcji środków spożywczych w ten sposób, że tylko stosowanie określonych dodatków ze stosunkowo niską zawartością alkoholu prowadzi do zwolnienia z podatku akcyzowego. Wręcz przeciwnie, skutki wywoływane przez podatek akcyzowy mają być neutralizowane, jeżeli alkohol jest używany jako produkt pośredni przy produkcji innych wyrobów handlowych lub przemysłowych [49].

77. Poza tym chodzi też o zapewnienie, że rzeczywiste spożycie alkoholu, niezależnie od formy jego podania, będzie obciążone podatkiem akcyzowy. Zwolnienie z podatku ma mieć miejsce jedynie w przypadku, gdy spożywana przez konsumenta pozostałość alkoholu w żywności leży poniżej ustalonej przez prawodawcę unijnego wielkości minimalnej wynoszącej 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu końcowego.

78. Decydujące znaczenie dla zwolnienia z podatku ma zatem kwestia, jaką zawartość alkoholu ma środek spożywczy wyprodukowany przy pomocy alkoholu do gotowania, a nie zagadnienie, jaką zawartość alkoholu posiadał alkohol do gotowania [50].

79. W niniejszym przypadku uczestnicy postępowania są zgodni co do tego, że przy użyciu wina do gotowania jako dodatku zgodnie z ogólnie uznanym przepisem do gotowania zawsze powstaje produkt końcowy zawierający mniej niż 5% obj. alkoholu, wobec czego możliwe jest zastosowanie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83.

80. Dlatego też należy przyjąć jako wniosek wstępny:

Alkohole do gotowania objęte ujednoliconym podatkiem akcyzowym od alkoholu są zwolnione z tego podatku na podstawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83.

49 — Zobacz wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-63/06 Profisa, Zb.Orz. s. I-3239, pkt 17.

50 — Zawartość alkoholu w danym dodatku ma znaczenie jedynie jako zagadnienie wstępne dotyczące pierwszej przesłanki art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 (zob. pkt 72 niniejszej opinii), a mianowicie przy ustalaniu, czy w ogóle występuje alkohol objęty podatkiem akcyzowym (zob. np. art. 20 tiret pierwsze lub drugie dyrektywy 92/83).

2. Skutki dopuszczenia towaru zwolnionego z podatku akcyzowego do swobodnego przepływu w państwie jego wytworzenia (czwarte pytanie prejudycjalne)

81. Poprzez czwarte pytanie prejudycjalne sąd krajowy pragnie w istocie dowiedzieć się, jakie obowiązki wynikają dla państwa członkowskiego, do którego dokonuje się przywozu, z okoliczności, że alkohole do gotowania w państwie wytworzenia zostały już dopuszczone do swobodnego przepływu. Ten problem został zresztą już zaznaczony w trzecim pytaniu prejudycjalnym [51].

82. W celu rozpatrzenia tego zagadnienia należy wprowadzić rozróżnienie na tej podstawie, dlaczego towar został dopuszczony w państwie jego wytworzenia do swobodnego przepływu.

83. W normalnym przypadku dopuszczenie towaru do swobodnego przepływu następuje po uiszczeniu w państwie członkowskim jego wytworzenia należnego podatku akcyzowego (art. 6 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 92/12). Jeżeli towar następnie zostaje przetransportowany do innego państwa członkowskiego w celach gospodarczych, powstaje roszczenie o zapłatę podatku akcyzowego w tymże innym państwie członkowskim (art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12), zaś podatek akcyzowy zapłacony w państwie wytworzenia towaru podlega zwrotowi [52]. W ten sposób zapewnia się, że towar objęty ujednoliconym podatkiem akcyzowym jest zawsze opodatkowany w tym państwie członkowskim, w którym faktycznie następuje konsumpcja i to przy zastosowaniu stawki podatkowej obowiązującej w tym państwie [53].

84. Alkohole do gotowania będące przedmiotem sporu są natomiast towarem, który jest uważany przez administrację skarbową państwa jego wytworzenia (Francja) za towar niepodlegający podatkowi akcyzowemu. Répertoire Culinaire oraz rząd francuski potwierdziły to stanowisko na rozprawie przed Trybunałem, udzielając odpowiedzi na zadane im pytanie. Alkohol do gotowania był zatem w państwie jego wytworzenia od samego początku dopuszczony do swobodnego przepływu, gdyż w ocenie tamtejszych władz w ogóle nie było obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego.

85. W takim przypadku, jak trafnie podkreśliła to Komisja, nie ma potrzeby zapewnienia, że taki towar zostanie opodatkowany w państwie jego konsumpcji (w niniejszym przypadku w Zjednoczonym Królestwie). Wręcz przeciwnie, taki towar w ogóle nie powinien zostać opodatkowany.

86. Z drugiej strony w interesie Unii leży, aby obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego, jak i zwolnienie z podatku

51 — W trzecim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy pragnie się dowiedzieć, czy alkohole do gotowania objęte podatkiem akcyzowym z uwagi na ich przeznaczenie do przygotowywania środków spożywczych „powinny być traktowane jako zwolnione z podatku akcyzowego [już] od chwili ich wytworzenia".

52 — Artykuł 22 w związku z art. 7 dyrektywy 92/12; zob. też motyw osiemnasty tej dyrektywy oraz wyrok z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie C-5/05 Joustra, Zb.Orz. s. I-11075, pkt 30.

53 — Stawki podatku mogą znacznie różnić się pomiędzy poszczególnymi krajami członkowskimi.

akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych były jednolicie praktykowane we wszystkich krajach członkowskich oraz w obrębie wspólnego rynku [54] w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wspólnego rynku [55].

87. Ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga swobodnego przepływu wszystkich towarów (art. 26 ust. 2 TFUE, art. 28–37 TFUE [56]), w tym także towarów objętych podatkiem akcyzowym [57]. Oznacza to, że zgodnie z zasadą wzajemnego uznawania [58] administracja skarbowa państwa przeznaczenia towaru uznaje dokonane przez właściwe władze państwa wytworzenia zaklasyfikowanie danego towaru jako towaru podlegającego podatkowi akcyzowemu, niepodlegającego podatkowi akcyzowemu lub też jako zwolnionego z podatku akcyzowego [59]. Roszczenie o zapłatę podatku jest bowiem ujednolicone i jest zależne we wszystkich krajach członkowskich od tych samych przesłanek [60], chociaż stawki podatkowe na alkohol i napoje alkoholowe w poszczególnych krajach członkowskich są mocno zróżnicowane.

88. Swobodny przepływ towarów na rynku wewnętrzny byłby niepotrzebnie utrudniony, jeżeli organy władzy Zjednoczonego Królestwa w przypadku takim jak niniejszy wymagałyby w ramach stosowania praktykowanego przez nie modelu zwrotu podatku [zobacz art. 4 ust. 1 lit. a) FA 1995] [61] najpierw zapłacenia podatku akcyzowego za sprowadzone z Francji alkohole do gotowania, aby go zaraz zwrócić.

89. Państwa członkowskie są bez wątpienia uprawnione do stosowania odpowiednich środków do zwalczania wszelkich wypadków uchylania się od przepisów podatkowych, ich omijania lub naruszania, jakie mogą wystąpić w zakresie zwolnień z podatku akcyzowego [62]. Stosowanie takich środków zakłada jednak istnienie konkretnych, obiektywnie sprawdzalnych wskazówek na to, iż zachodzi poważne zagrożenie uchylania się od przepisów

54 — Motyw czwarty dyrektywy 92/12: „w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego ściągalność [wymagalność] podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich"; zob. podobnie wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 EMU Tabac i in., Rec. s. I-1605, pkt 22; z dnia 5 kwietnia 2001 r. w sprawie C-325/99 Van de Water, Rec. s. I-2729, pkt 39; ww. w przypisie 52 wyrok w sprawie Joustra, pkt 27.

55 — Zobacz motyw pierwszy dyrektywy 92/12 oraz motyw trzeci dyrektywy 92/83.

56 — Dawniej art. 14 ust. 2 WE i art. 23–31 WE.

57 — Zobacz motyw pierwszy dyrektywy 92/12.

58 — W orzecznictwie dotyczącym swobodnego przepływu towarów zasada ta jest ogólnie uznana od wyroku z dnia 20 lutego 1979 r. w sprawie 120/78 Rewe-Zentral, zwany „wyrokiem w sprawie Cassis de Dijon", Rec. s. 649, pkt 14; zob. np. wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawie C-184/96 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6197, pkt 28.

59 — Kwestia wzajemnego uznawania stała też w tle ww. w przypisie 21 wyroku w sprawie Włochy przeciwko Komisji. Chodziło tam o zagadnienie, pod jakimi przesłankami państwo członkowskie może wyjątkowo odmówić – zasadniczo koniecznego – uznania dokonanego przez inne państwo członkowskie zwolnienia z podatku.

60 — Zobacz ponownie motyw czwarty dyrektywy 92/12.

61 — Ten model zwrotu podatku opiera się na opcji zawartej w art. 27 ust. 6 dyrektywy 92/83 i przewiduje, że podatek akcyzowy od alkoholu najpierw jest płacony, a później przy zachowaniu określonych warunków zostaje zwracany. W przypadku alkoholi do gotowania zwrot następuje dopiero wtedy, gdy alkohol rzeczywiście wykorzystano do przygotowania środków spożywczych.

62 — Zobacz art. 27 ust. 1 in principio, a także motyw dwudziesty drugi dyrektywy 92/83.

podatkowych, ich omijania lub naruszania [63], w szczególności jeżeli uwzględni się, że w zakresie stosowania art. 27 dyrektywy 92/83 zwolnienie z podatku jest regułą, zaś odmowa zwolnienia wyjątkiem [64].

90. Ogólne twierdzenia, że w stosunku do określonego produktu może dochodzić do uchylania się od przepisów podatkowych, ich omijania lub naruszania, nie uprawniają państwa, do którego dokonuje się przywozu, do dokonywania a priori odmowy uznania zwolnienia podatkowego udzielonego w państwie wytworzenia danego produktu [65]. Zachowanie takie jest sprzeczne ze swobodnym przepływem towarów, a także z zasadą lojalnej współpracy pomiędzy państwami członkowskimi.

91. W niniejszym przypadku stwierdzono w wyniku ustaleń dokonanych przez sąd krajowy, że zajęte alkohole do gotowania w wyniku dodania do nich soli i pieprzu nie nadają się do picia. Za pomocą nakładów, które byłyby gospodarczo uzasadnione, nie da się usunąć dodatku w postaci soli i pieprzu ani też nie da się całkowicie oddzielić alkoholu od wyrobu. Tak jak to ponadto wywodzi sąd krajowy, brak jest jakichkolwiek oznak nadużyć w związku z alkoholami do gotowania takimi jak te, które są przedmiotem niniejszego postępowania. Można przyjąć z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością, że zajęte alkohole do gotowania rzeczywiście są wykorzystywane w sposób określony w art. 27 ust. 12 lit. f) dyrektywy 92/83 do wytwarzania środków spożywczych.

92. Tak więc w przypadku takim jak niniejszy brakuje konkretnych i obiektywnie sprawdzalnych wskazówek pozwalających przyjąć, że rzeczone produkty niesłusznie zostały uznane w państwie ich wytworzenia za niepodlegające podatkowi akcyzowemu, względnie zwolnione z niego, lub że rzeczony produkt zostanie użyty do celów stojących w sprzeczności z celem zwolnienia z podatku. W takiej sytuacji podtrzymywanie przez brytyjskie władze skarbowe wymogu zapłacenia podatku akcyzowego od spornych alkoholi do gotowania należy ocenić jako nadmierny formalizm, który nie znajduje żadnego merytorycznego uzasadnienia.

93. Rekapitulując, należy zatem udzielić następującej odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne:

W stosunku do produktów, które w państwie członkowskim ich wytworzenia zostały dopuszczone do swobodnego przepływu jako produkty nieobjęte podatkiem akcyzowym względnie zwolnione z tego podatku, nie można stosować w innym państwie członkowskim, do którego zostały sprowadzone w celach gospodarczych, przepisów o ujednoliconym podatku akcyzowym, chyba że

63 — Zobacz ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 52; tak samo – chociaż w związku z innym zagadnieniem – wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 75; z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C-147/03 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-5969, pkt 68.

64 — Zobacz podobnie w odniesieniu do art. 27 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 92/83 ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 50; ww. w przypisie 49 wyrok w sprawie Profisa, pkt 18.

65 — Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie można wyprowadzać zarzutu nadużycia jedynie z okoliczności powoływania się na przepisy prawa lub stosowania dopuszczalnych konstrukcji podatkowych; zobacz np. wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie 196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 36, 37; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 61; z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163, pkt 58.

istnieją konkretne i obiektywnie sprawdzalne wskazówki co do tego,

— że w państwie wytworzenia przyjęto niesłusznie, iż produkty te nie są objęte podatkiem lub są z niego zwolnione,

— lub

— że produkty, które w państwie ich wytworzenia zgodnie z art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 zostały zwolnione z podatku, mogłyby zostać wykorzystane do innych celów niż wskazane w tym przepisie.

3. Wymogi prawa unijnego dotyczące zwolnienia z podatku akcyzowego w drodze zwrotu zapłaconego podatku (drugie pytanie prejudycjalne)

94. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy pragnie się zasadniczo dowiedzieć, jakie wymogi stawia prawo unijne prawu krajowemu odnośnie do ukształtowania zwolnienia z podatku na podstawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83, jeżeli dane państwo członkowskie wybiera model zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 27 ust. 6 dyrektywy 92/83.

95. Tłem dla tego pytania jest okoliczność, że zwrot zapłaconego podatku od alkoholi do gotowania w Zjednoczonym Królestwie jest jedynie możliwy w przypadku spełnienia bardzo ścisłych przesłanek uregulowanych w art. 4 FA 1995, z których to sąd krajowy w związku z jego drugim pytaniem prejudycjalnym podkreśla następujące:

— alkohole do gotowania muszą być rzeczywiście wykorzystywane jako składnik przy produkcji środków spożywczych [art. 4 ust. 1 lit. a) w związku z ust. 2 lit. c) FA 1995];

— wniosek może zostać złożony jedynie przez podmioty, które same wykorzystywały alkohol do gotowania jako składnik w środkach spożywczych lub prowadzą sprzedaż hurtową takich środków spożywczych [art. 4 ust. 3 lit. a) i b) FA 1995];

— dla zgłoszenia roszczenia o zwrot podatku obowiązuje termin wynoszący maksymalnie 4 miesiące od przetworzenia alkoholu do gotowania [art. 4 ust. 5 lit. a) FA 1995];

— kwota zwrotu musi wynosić co najmniej 250 GBP [art. 4 ust. 5 lit. b) FA 1995].

96. Najpierw należy przypomnieć, że zgodnie z art. 27 ust. 6 dyrektywy 92/83 państwa członkowskie mogą, lecz nie muszą regulować zwolnienia od ujednoliconego podatku akcyzowego w formie zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego [66].

97. Ustalenie warunków zwrotu podatku akcyzowego jest obowiązkiem krajów członkowskich. Wynika to z jednej stron z zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich, z drugiej strony z art. 27 ust. 1 in principio dyrektywy 92/83 („[p]aństwa członkowskie zwalniają […] na warunkach, które zostaną przez nie określone […]"). Muszą jednak przy tym, zresztą jak zawsze, uwzględniać zasadę ekwiwalencji (równoważności) i zasadę efektywności [67].

98. W niniejszym przypadku brak jest wskazówek, aby można przyjąć, że zwrot zapłaconego podatku akcyzowego w przypadkach uregulowanych ujednoliconym prawem wspólnotowym jest mniej korzystnie uregulowany niż w przypadkach zwrotu podatku akcyzowego w przypadkach uregulowanych wyłącznie prawem krajowym. Nie pojawiają się zatem problemy dotyczące stosowania *zasady ekwiwalencji*.

99. Dokładniejszego rozpatrzenia wymaga jednak zagadnienie, czy warunki zwrotu podatku akcyzowego uregulowane w art. 4 FA 1995 dadzą się pogodzić z *zasadą efektywności*. Zasada ta wymaga, aby zwrot zapłaconego podatku akcyzowego nie został praktycznie uniemożliwiony lub nadmiernie utrudniony [68]. Do tego dochodzi, że zgodnie z art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83 warunki zwrotu podatku muszą służyć zagwarantowaniu „prawidłowego i uczciwego stosowania" takich zwolnień z podatku akcyzowego oraz zapobieganiu „wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów".

100. Okoliczność, że alkohole do gotowania zgodnie z art. 4 FA 1995 rzeczywiście muszą być wykorzystane do produkcji środków spożywczych, sama w sobie nie narusza jeszcze wymogów prawa unijnego. W przypadku modelu zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego w rozumieniu art. 27 ust. 6 dyrektywy 92/83 z natury rzeczy podlegający zwrotowi podatek akcyzowy dotyczy alkoholu, który został już wykorzystany jako dodatek przy gotowaniu.

66 — Zobacz motyw osiemnasty dyrektywy 92/83.

67 — Utrwalone orzecznictwo; zob. tytułem przykładu wydane w różnych kontekstach wyroki: z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 Denkavit italiana, Rec. s. 1205, pkt 22–25; z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12; z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96 Edis, Rec. s. I-4951, pkt 34; z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 17; z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 31.

68 — Zobacz ww. w przypisie 67 wyroki: w sprawach San Giorgio, pkt 12; Edis, pkt 34; MyTravel, pkt 17; podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-268/06 Impact, Zb.Orz. s. I-2483, pkt 46; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-63/08 Pontin, Zb.Orz. s. I-10467, pkt 43.

101. Tylko w przypadku importowanych alkoholi do gotowania władze państwa sprowadzającego muszą, jak już o tym wspominano [69], uznać zwolnienie z podatku przyznane już w państwie wyprodukowania. Władze te nie mogą więc w tym zakresie żądać zapłaty podatku akcyzowego, a następnie – po gotowaniu – składania wniosku o jego zwrot.

102. W regulacji takiej jak art. 4 FA 1995 jest jednak problematyczne, że wyklucza ona zwrot podatku akcyzowego, jeżeli kwota do zwrotu jest niższa niż 250 GBP. Władze skarbowe mogą nawet podnieść tę kwotę minimalną [art. 4 ust. 5 lit. b) i ust. 6 FA 1995].

103. Co prawda prawo unijne nie wyklucza, by państwo członkowskie wyłączyło ze zwrotu podatku niskie kwoty. Jednakże inaczej jak w przypadku podatku od wartości dodanej [70], dyrektywa 92/83 nie przewiduje takiej możliwości. Nawet jeżeli można by było przyjąć, że także w braku wyraźnego zezwolenia w dyrektywie można wprowadzić w prawie krajowym minimalne kwoty graniczne, to kwota 250 GBP nie może zostać uznana za kwotę odpowiednią [71]. Jest to kwota, która znacznie przekracza każdy wyobrażalny próg o charakterze de minimis.

104. Do tego dochodzi, że kwota minimalna zwrotu powiązana jest w art. 4 FA 1995 z ograniczeniem kręgu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku oraz stosunkowo krótkim terminem do złożenia wniosku. Te składniki uregulowania – kwota minimalna, termin do złożenia wniosku, ograniczony krąg osób uprawnionych do złożenia wniosku – wzmacniają wzajemnie swoje oddziaływanie.

105. Tak jak to Répertoire Culinaire w sposób obrazowy przedstawiła w postępowaniu przed Trybunałem, przy zastosowaniu obowiązującej w roku 2002 w Zjednoczonym Królestwie stawki podatku akcyzowego [72] konieczne byłoby zużycie 215 butelek wina do gotowania w okresie trzech miesięcy, aby osiągnąć minimalną kwotę 250 GBP konieczną do zwrotu podatku akcyzowego na podstawie art. 4 FA 1995. Żaden uczestnik postępowania nie zaprzeczył tym informacjom.

69 — Zobacz moje wywody do czwartego pytania prejudycjalnego, pkt 81–93 niniejszej opinii.

70 — Zobacz art. 183 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, który dotyczy zwrotu lub przeniesienia podatku naliczonego na następny okres rozliczeniowy.

71 — W dniu zajęcia alkoholi do gotowania będących przedmiotem sporu, tj. 16 czerwca 2002 r., kwota ta odpowiadała równowartości 388 EUR; w dniu rozprawy w niniejszym postępowaniu prejudycjalnym, tj. w dniu 10 czerwca 2010 r., była to równowartość około 302 EUR.

72 — Répertoire Culinaire odnosi się do okresu przed dniem 27 kwietnia 2002 r., z którego to okresu zgodnie z jej informacjami pochodzi większość jej roszczeń o zwrot podatku akcyzowego.

106. Zastrzegając sprawdzenie prawdziwości tych informacji przez sąd krajowy, można na podstawie tych informacji łatwo stwierdzić, że co najwyżej podmioty zużywające wielkie ilości alkoholi do gotowania mogą w Zjednoczonym Królestwie skorzystać ze zwolnienia z podatku akcyzowego wynikającego z art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83. Znaczna ilość restauracji i innych zakładów, które wykorzystują alkohole do gotowania przy przygotowywaniu potraw jedynie okazjonalnie, a w każdym razie w mniejszych ilościach, nie ma praktycznie możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego z uwagi na surowe brytyjskie regulacje dotyczące zwrotu tego podatku.

107. Do tego dochodzi, że zgodnie z art. 4 ust. 3 FA 1995 prawo do złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego mają wyłącznie osoby, które używają alkoholi do gotowania jako składników środków spożywczych lub też rozprowadzają takie środki spożywcze jako podmioty prowadzące handel hurtowy. Prawo do złożenia wniosku nie przysługuje hurtownikowi takiemu jak Répertoire Culinaire, który prowadzi handel alkoholami do gotowania, a nie wytworzonymi przy ich pomocy środkami spożywczymi.

108. Reasumując, można stwierdzić, że regulacja taka jak zawarta w art. 4 FA 1995 prowadzi w konsekwencji do tego, że obligatoryjne zwolnienie z podatku akcyzowego w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 praktycznie nie jest stosowne. Stoi to w sprzeczności z wynikającym z prawa unijnego wskazaniem, że ustalone przez państwa członkowskie warunki powinny umożliwiać prawidłowe i uczciwe stosowanie zwolnień z podatku (art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83). W swoje zaprzeczenie zostaje też zamieniona zasada, że w zakresie obowiązywania art. 27 dyrektywy 92/83 zwolnienie z podatku jest regułą, zaś jego odmowa wyjątkiem [73].

109. Co prawda kształtując swoje krajowe przepisy dotyczące zwolnienia z podatku akcyzowego lub zwrotu podatku akcyzowego, państwa członkowskie mogą także uwzględniać konieczność zapobiegania ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów [74]. Jak już jednak wspomniano, w przypadku odmowy zwolnienia z podatku akcyzowego lub zwrotu podatku akcyzowego muszą zachodzić konkretnie

73 — Zobacz jeszcze raz – w odniesieniu do art. 27 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 92/83 – ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 50; ww. w przypisie 49 wyrok w sprawie Profisa, pkt 18.

74 — Zobacz pierwsze słowa art. 27 ust. 1 oraz motyw dwudziesty drugi dyrektywy 92/83.

i obiektywnie sprawdzalne wskazówki przemawiające za nadużyciem. Taka sytuacja nie występuje według wszelkich informacji posiadanych przez Trybunał w przypadku alkoholi do gotowania, będących przedmiotem niniejszego postępowania. Regulacja, która przewiduje stosunkowo krótki termin zawity dla wniosków o zwrot podatku, wyłącza od zwrotu jakiekolwiek kwoty poniżej 250 GBP, a dodatkowo generalnie pozbawia podmioty zajmujące się handlem hurtowym alkoholami do gotowania prawa do składnia wniosków o zwrot podatku akcyzowego, wykracza jednoznacznie poza uzasadniony cel walki z nadużyciami.

110. Reasumując, należy więc udzielić na drugie pytanie prejudycjalne następującej odpowiedzi:

Regulacja krajowa przewidująca dla zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego od alkoholi do gotowania termin zawity wynoszący cztery miesiące i minimalną kwotę zwrotu wynoszącą 250 GBP oraz wyłączająca podmioty zajmujące się handlem hurtowym alkoholami do gotowania z kręgu uprawnionych wnioskodawców narusza art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83 oraz zasadę efektywności.

VI — Wnioski

111. Uwzględniając powyższe wywody, proponuję Trybunałowi udzielenie następujących odpowiedzi na wniosek First-Tier Tribunal (Tax) Zjednoczonego Królestwa o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

1) Wino i porto, do których dodano w celu ich użycia jako wina do gotowania lub porto do gotowania takiej ilości soli i pieprzu, że nie nadają się do picia, nie są objęte pojęciem alkohol etylowy w rozumieniu art. 20 tiret pierwsze dyrektywy 82/93.

2) Alkohole do gotowania objęte ujednoliconym podatkiem akcyzowym od alkoholu są zwolnione z tego podatku na podstawie art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83.

3) W stosunku do produktów, które w państwie członkowskim ich wytworzenia zostały dopuszczone do swobodnego przepływu jako produkty nieobjęte podatkiem akcyzowym, względnie zwolnione od tego podatku, nie można stosować w innym państwie członkowskim, do którego zostały sprowadzone w celach gospodarczych, przepisy o ujednoliconym podatku akcyzowym, chyba że istnieją konkretne i obiektywnie sprawdzalne wskazówki co do tego,

— że w państwie wytworzenia przyjęto niesłusznie, iż produkty te nie są objęte podatkiem lub są z niego zwolnione

lub

— że produkty, które w państwie ich wytworzenia zgodnie z art. 27 ust. 1 lit. f) 92/83 zostały zwolnione z podatku, mogłyby zostać wykorzystane do innych celów niż wskazane w tym przepisie.

4) Regulacja prawa krajowego przewidująca dla zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego od alkoholi do gotowania termin zawity wynoszący cztery miesiące, minimalną kwotę zwrotu wynoszącą 250 GBP oraz wyłączająca podmioty zajmujące się handlem hurtowym alkoholami do gotowania z kręgu uprawnionych wnioskodawców narusza art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83 oraz zasadę efektywności.