
III. PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Z ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Wyrok TSUE z 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-503/10 *Ewroetiř AD przeciwko Direktorowi na Agencija „Mitnicy”*

Pojęcie alkoholu etylowego uzyskanego z biomasy.
Znaczenie rzeczywistego wykorzystywania w charakterze biopaliwa
a zwolnienie od zharmonizowanego podatku akcyzowego

1. Definicję bioetanolu zawartą w art. 2 ust. 2 lit. a dyrektywy 2003/30/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie wspierania użycia w transporcie biopaliw lub innych paliw odnawialnych należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ona taki wyrób, jak będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym, który uzyskuje się w szczególności z biomasy i który zawiera ponad 98,5% alkoholu etylowego, pod warunkiem że jest on sprzedawany jako biopaliwo do użycia w transporcie;

2. Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że wyrób, taki jak będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym, który zawiera ponad 98,5% alkoholu etylowego i który nie został skażony z zastosowaniem wyraźnie przewidzianej procedury skażenia, objęty jest podatkiem akcyzowym, o którym mowa w art. 19 ust. 1 dyrektywy 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, nawet jeśli jest on uzyskiwany z biomasy według technologii odmiennej od tej, jaką używa się do celów wyrobu alkoholu etylowego pochodzenia rolniczego, zawiera substancje czyniące go niezdadnym do spożycia przez człowieka, spełnia wymogi określone w projekcie normy europejskiej pr EN 15376 w odniesieniu do bioetanolu wykorzystywanego jako paliwo i ewentualnie odpowiada definicji bioetanolu określonej w art. 2 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2003/30.

1. Wprowadzenie

Biopaliwami określane są ciekłe lub gazowe paliwa dla transportu produkowane z biomasy. Energetyczne wykorzystanie biomasy, stanowiącej jedno z odnawialnych źródeł energii, wpisuje się w priorytety polityki energetycznej i klimatycznej UE i stanowi przedmiot rozbudowanego systemu wsparcia w jej państwach członkowskich. Sektor transportu konsumuje ponad 30% energii we UE i cały czas się rozwija, należy również do jednego z największych emitentów dwutlenku węgla¹. Polityka klimatyczna i energetyczna UE zmierza do zredukowania zależności w sektorze transportu od oleju napędowego poprzez użycie alternatywnych paliw, takich jak biopaliwa.

Wyznaczone w dyrektywie nr 2009/28/WE² osiągnięcie dziesięcioprocentowego udziału biopaliw w ogólnym zużyciu benzyny i oleju napędowego w transporcie jest obowiązkiem wszystkich państw członkowskich UE, który mają one spełnić do 2020 r. Jednocześnie podkreśla się, że wzrost wykorzystania biopaliw powinien być efektywny pod względem kosztów oraz nie naruszać zasad zrównoważonego rozwoju. Jedną z form wsparcia biopaliw są zwolnienia i ulgi podatkowe przyznawane przez poszczególne państwa członkowskie w celu promocji wykorzystania takich paliw w transporcie.

Możliwość wprowadzenia przez państwo członkowskie UE ulg lub zwolnień podatkowych dla biopaliw została wprowadzona dyrektywą nr 2003/30/WE w sprawie wspierania użycia w transporcie biopaliw oraz innych paliw odnawialnych³. Wiele państw zdecydowało się na wprowadzenie zwolnienia od podatku akcyzowego. Brak obowiązku płacenia akcyzy, podatku nakładanego zwykle na wyroby o wysokiej akumulacji zysku, uzależnione zostało od cech jakościowych danego towaru.

W sytuacji rosnącego popytu na biopaliwa i ich strategicznej roli w gospodarce europejskiej oraz niebagatelnego znaczenia podatku akcyzowego w dochodach państwa warto bliżej przyjrzeć się wyrokowi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie *Ewroetil AD przeciwko Direktorowi na Agencija „Mitnicy”*, która jest ciekawym przykładem sporu o kwalifikację podatkową wyrobu alkoholowego pochodzenia rolniczego.

¹ F. Petillion, *Report on the Legal Issues Regarding Biofuels for Transport*, Bruksela 2005, s. 9 i n.

² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2009/28/WE z 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych zmieniająca i w następstwie uchylająca dyrektywy nr 2001/77/WE oraz nr 2003/30/WE, Dz. Urz. UE, L 140, z 5 czerwca 2009 r.

³ Dyrektywa nr 2003/30/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 8 maja 2003 r. w sprawie wspierania użycia w transporcie biopaliw lub innych paliw odnawialnych, Dz. Urz. UE, L 123, z 17 maja 2003 r.

2. Stan faktyczny, ramy prawne i pytania skierowane do Trybunału

Spółka Ewroetił prowadziła, na podstawie właściwego zezwolenia, skład podatkowy wyposażony dla celów wyrobu spirytusu i bioetanolu. W okresie rozliczeniowym od 1 lipca 2006 r. do 10 maja 2007 r. przeprowadzono w spółce Ewroetił kontrolę podatkową. W okresie będącym przedmiotem kontroli spółka Ewroetił wprowadziła do obrotu określoną ilość litrów wyrobu, który zgłosiła jako bioetanol opodatkowany zerową stawką podatku akcyzowego. Następnie część tego produktu została zwrócona spółce Ewroetił i znajdowała się na terenie składu podatkowego w czasie dokonywania czynności kontrolnych. W siedzibie nabywcy wyrób zakupiony od rzeczonyj spółki został zaksięgowany jako bioetanol i sprzedany jako paliwo zmieszane z benzyną.

W toku kontroli podatkowej organy celne pobrały próbki wyrobu będącego przedmiotem sporu. Analiza wykazała, że wyrób ten miał moc przekraczającą 98,5% obj., zawierał ester (octan etylowy), wyższe alkohole, aldehyd i alkohol etylowy, a ponadto nie był skażony. Organy celne doszły do wniosku, że wyrób ten należało prawidłowo zgłosić w ramach kodu nomenklatury scalonej jako nieskażony alkohol etylowy, od którego należało odprowadzić podatek akcyzowy według stawki wynoszącej 1100 BGN za hektolitr czystego spirytusu. W konsekwencji organy celne określiły dodatkowe zobowiązanie z tytułu podatku akcyzowego na ponad milion BGN wraz z odsetkami za zwłokę. Spółka Ewroetił zaskarżyła tę decyzję podatkową do sądu administracyjnego. Sąd administracyjny utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, w związku z czym spółka Ewroetił złożyła od wskazanego wyroku skargę kasacyjną do naczelnego sądu administracyjnego.

Bułgarski sąd powołał się na opinię biegłego, który stwierdził, że wyrób będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym jest niezdatny do spożycia przez człowieka ze względu na swoją rakotwórczość, oraz że wyrób ten nadaje się do użytku jako biopaliwo, ponieważ jego skład jest zgodny z wymogami technicznymi opracowanymi przez spółkę Ewroetił dla bioetanolu przeznaczonego do użycia jako biopaliwo; jest on zgodny z normą europejską pr EN 15376 dla bioetanolu jako paliwa i jest wytwarzany za pomocą procesu technologicznego odmiennego niż proces wykorzystywany przy produkcji alkoholu etylowego.

Spółka Ewroetił argumentowała przed sądem krajowym, że wyrób będący przedmiotem sporu powinien być objęty zerową stawką podatku akcyzowego. Z kolei Direktor, w imieniu bułgarskich służb celnych, twierdził, że wyrób będący przedmiotem sporu jest nieskażonym alkoholem etylowym, wobec czego podlega podatkowi akcyzowemu.

Omawiany spór wymagał interpretacji przepisów kilku aktów prawnych, m.in.: dyrektywy nr 92/83/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych

od alkoholu i napojów alkoholowych⁴, wspomnianej już wcześniej dyrektywy nr 2003/30/WE oraz Dyrektywy Rady nr 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej⁵.

Bułgarski sąd skierował do TSUE cztery pytania prejudycjalne, z których pierwsze dwa odnosiły się do kwalifikacji spornego wyrobu jako bioetanolu, a zwłaszcza do znaczenia procedury skażenia i faktycznego wykorzystania takiego wyrobu. Następne dwa pytania dotyczyły sposobu naliczania podatków i przynależności do klasyfikacji w ramach nomenklatury scalonej wyrobu.

Zasadniczym celem zadanych pytań było ustalenie, czy wyrób należący do spółki Ewroetil należy do grupy biopaliw zwolnionych z podatku akcyzowego.

3. Rozstrzygnięcie Trybunału. Komentarz

W kwestii kwalifikacji wyrobu będącego przedmiotem sporu, zgodnie z dyrektywą nr 2003/30/WE, bioetanol jest to alkohol etylowy, wytworzony między innymi z biomasy i wykorzystywany jako biopaliwo, czyli płynne lub gazowe paliwo transportowe wytwarzane z biomasy. Wynika stąd, że sporny wyrób może być określony mianem bioetanolu, o ile jest on wykorzystywany jako biopaliwo.

Gdy chodzi o kryterium faktycznego zastosowania wyrobu jako biopaliwa, wątpliwości pojawiły się na etapie wykładni językowej. Jak podkreśla TSUE, w zależności od wersji językowej omawiane przepisy mogą być inaczej interpretowane. Jednolita wykładnia różnych wersji językowych regulacji unijnych wymaga, by – w wypadku pojawienia się wątpliwości – rozpatrywany przepis interpretować poprzez odwołanie się do jego celu i ogólnej systematyki regulacji. Celem powoływanej dyrektywy jest promocja użycia biopaliw w transporcie, tak by zastąpić dotychczas używany olej napędowy i benzynę, wobec czego etanol wytwarzany z biomasy jest bioetanolem w rozumieniu dyrektywy nr 2003/30/WE tylko wówczas, gdy jest on oferowany na sprzedaż jako biopaliwo do transportu.

W drugiej parze pytań prejudycjalnych chodziło o ustalenie, jaki reżim podatkowy należy zastosować w odniesieniu do spornego wyrobu. Zarówno dyrektywa nr 92/83/EWG, jak i dyrektywa nr 2003/96/WE stwierdzają, że o kwalifikacji podatkowej takiego wyrobu decyduje jego klasyfikacja w ramach nomenklatury scalonej.

⁴ Dyrektywa Rady nr 92/83/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, Dz. Urz. UE, L 316, z 31 października 1992 r.

⁵ Dyrektywa Rady nr 2003/96/WE z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej. Tekst mający znaczenie dla EOG, Dz. Urz. UE, L 283, z 31 października 2003 r.

Przepisy dyrektywy nr 2003/30WE nie nakładają na państwa członkowskie obowiązku wprowadzania systemu zwolnień podatkowych w odniesieniu do biopaliw, więc nie można z jej przepisów wywieść żadnego prawa do zwolnienia podatkowego⁶.

Dyrektywa nr 92/83/EWG ma pierwszeństwo stosowania przed dyrektywą nr 2003/96/WE. Zgodnie z dyrektywą 92/93 EWG, pojęcie alkoholu etylowego obejmuje między innymi „wszelkie produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% obj. Okoliczność, że wyraz „bioetanol” nie znajduje się w sformułowaniu tej pozycji nomenklatury scalonej, jest w tym względzie bez znaczenia. W interesie bowiem pewności prawa i ułatwienia kontroli, decydującego dla klasyfikacji taryfowej towarów kryterium należy poszukiwać zasadniczo w ich obiektywnych cechach właściwościach, takich jak określone w pozycjach nomenklatury scalone⁷.

Z powyższego wynika, że wyrób mający rzeczywistą moc powyżej 1,2% obj. spełnia definicję alkoholu etylowego w rozumieniu dyrektywy nr 92/83/EWG. W konsekwencji podlega on zharmonizowanemu podatkowi akcyzowemu ustanowionemu w tej dyrektywie, z zastrzeżeniem jednego wyjątku określonego w tej dyrektywie. Z brzmienia art. 27 dyrektywy nr 92/93/EWG wynika, że udzielenie lub odmowa udzielenia zwolnienia z podatku akcyzowego uzależnione są od sposobu skażenia. Skażenie jest procesem, który ma na celu uczynić alkohol trującym poprzez dodanie określonych substancji, tak by nie można go było ponownie uzdatnić do spożycia. Do przedmiotowego wyrobu w omawianym sporze nie dodano w sposób celowy żadnej substancji skażającej, która uczyniłaby ten wyrób nieodwracalnie niezdatnym do spożycia przez człowieka. Należy stąd wysnuć wniosek, że wyrób ten nie został skażony w rozumieniu art. 27 dyrektywy nr 92/83/EWG.

Co więcej, okoliczność, że wyrób taki sam w sobie jest niezdatny do spożycia przez ludzi, nie jest wystarczająca, by uznać go za skażony – skażenie jest bowiem procesem celowego dodawania określonych substancji do alkoholu w celu nieodwracalnego uczynienia go niezdatnym do spożycia przez ludzi. Fakt, że alkohol jest sam w sobie trujący, nie wyklucza możliwości jego następczej obróbki w celu pozbawienia go tego charakteru. Biorąc pod uwagę, że wymóg nieodwracalności skażenia ma na celu uniknięcie oszustw, sam koszt stosowania takiego procesu – nawet jeśli jest on znaczący – nie wystarcza do wykluczenia takiej możliwości.

TSUE orzekł, że taki wyrób, jak będący przedmiotem sporu, nie może być zwolniony ze zharmonizowanego podatku akcyzowego przewidzianego w tej dyrektywie.

Grudniowe orzeczenie TSUE, jako pomocnicze źródło prawa, zawiera liczne wskazówki ułatwiające sądom krajowym rozstrzyganie kwestii kwalifikacji biopaliw do celów podatkowych. Obrane przez prawodawcę unijnego kryterium jakościowe

⁶ Podobnie wyrok TSUE z 10 września 2009 r. w sprawie C-201/08, Zb. Orz. 2009, s. I-8343, pkt 33-38.

⁷ Zob. w szczególności wyrok TSUE z 18 lipca 2007 r. w sprawie C-142/06, Zb. Orz. 2007, s. I-6675, pkt 16.

w tym zakresie może wydawać się nieproporcjonalnie obciążające producentów biopaliw, zwłaszcza w odniesieniu do konieczności osiągnięcia wskaźnikowych celów udziału biopaliw w transporcie do 2020 r. Niemniej jednak pewność prawa i ochrona konsumenta europejskiego wymaga spójnego stosowania przepisów prawnych wobec wszystkich rodzajów paliw i innych produktów energetycznych. Widać więc wyraźnie, że priorytety polityki klimatycznej i energetycznej UE w dziedzinie walki ze zmianami klimatu i zmniejszania zależności od paliw kopalnych, a zwłaszcza wynikające z nich mechanizmy wsparcia są realizowane bez kompromisów w zakresie jakości biopaliw i wymogów odnoszących się do ich wykorzystania.

KAMILA BŁĄŻEJSKA