

DOMINIK MACZYŃSKI

AKCYZA W ORZECZNICTWIE EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

1. ROLA ETS W SPRAWACH PODATKOWYCH

Europejski Trybunał Sprawiedliwości (dalej: ETS) odrywa istotną rolę w europejskim porządku prawnym. Z jednej strony odpowiada za zachowanie równowagi między właściwościami poszczególnych instytucji wspólnotowych oraz między właściwościami instytucji wspólnotowych i poszczególnych państw członkowskich, z drugiej określa zależności pomiędzy porządkami prawnymi Wspólnot Europejskich oraz krajów członkowskich¹. W sprawach podatkowych orzecznictwo ETS skupia się, oprócz problematyki niedyskryminacji rozpatrywanej przede wszystkim przez pryzmat podatku dochodowego, na zagadnieniach związanych z opodatkowaniem pośrednim, co wynika głównie z daleko posuniętej harmonizacji tych podatków, a w szczególności podatku od wartości dodanej (VAT) i podatku akcyzowego². Wśród wyroków znaczna większość koncentruje się na analizie respektowania przez państwa członkowskie VI Dyrektywy Rady regulującej wspólny system opodatkowania VAT. Z uwagi na później rozpoczętą harmonizację podatku akcyzowego oraz na wywołującą mniejsze wątpliwości konstrukcję tego podatku orzeczenia dotyczące akcyz nie są jeszcze liczne. Część z nich została wydana przed wejściem w życie dyrektyw regulujących opodatkowanie akcyzowe i skupia się wokół zagadnień związanych z fundamentalną zasadą niedyskryminacji podatkowej. Poza tym jednak są orzeczenia bezpośrednio dotyczące harmonizacji akcyz w ramach Unii Europejskiej i co się z tym wiąże obowiązków państw członkowskich do wprowadzania wyrogów określanych dyrektywami do wewnętrznych porządków prawnych.

Orzeczenia podejmowane przez ETS wiążą wyłącznie państwa członkowskie Wspólnot Europejskich. Z tego powodu zasady wyznaczone przez ETS nie mają bezpośredniego zastosowania w polskim systemie prawnym i nie nakładają na polskiego prawodawcę obowiązku zmian prawa. Wyroki wydawane przez ETS mają jednak istotne znaczenie dla polskiego prawodawstwa z co najmniej dwóch powodów. Po pierwsze znajomość orzecznictwa stanie się niezbędna z momentem wejścia Polski do Unii Europejskiej, a po wtóre niektóre orzeczenia pomimo, że dotyczą ustawodawstw państw

¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 9; F. Vanistendael, *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, „EC Tax Review” 1996, nr 3, s. 114 i n.

² D. Berlin, *Trends in the Tax Jurisprudence of the Court of Justice of the European Community*, „EC Tax Review” 1993, nr 2, s. 80 i n.

członkowskich wywołują również skutki poza granicami Wspólnot Europejskich³.

Orzecznictwo ETS w sprawach dotyczących podatku akcyzowego skupia się na trzech grupach wyrobów akcyzowych, które zostały objęte harmonizacją prawa w ramach Wspólnot Europejskich, tzn. na napojach alkoholowych, olejach mineralnych oraz wyrobach tytoniowych. Ponadto podstawą wyroków ETS w sprawach akcyzowych były dyrektywy regulujące ogólne zagadnienia wspólne dla wszystkich produktów podlegających akcyzie.

2. SKARGI W SPRAWACH PODATKOWYCH

Ze względu na fakt, iż stanowienie prawa podatkowego należy do kompetencji państw członkowskich, a nie do organów Wspólnot Europejskich (harmonizowanie ustawodawstw dokonuje się przede wszystkim za pomocą dyrektyw, które, co do zasady, nie wywołują bezpośrednich skutków) orzekanie w sprawach podatkowych należy do właściwości ETS. ETS jest bowiem właściwy w sprawach, w których podmiotem skarżącym jest państwo członkowskie, instytucja lub inny organ wspólnotowy. Sąd Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich jest natomiast właściwy rzeczowo w sporach pomiędzy osobami fizycznymi lub prawnymi a instytucjami Wspólnot Europejskich⁴.

Skarga do ETS powinna być zaadresowana do Sekretarza i powinna wskazywać stronę skarżącą, stronę, przeciwko której skarga zostaje wnoszona, przedmiot sporu, żądanie oraz wnioski dowodowe⁵. Strony (instytucje wspólnotowe lub państwa członkowskie) reprezentowane są przez przedstawicieli mianowanych odrębnie dla każdej sprawy.

Sprawy mogą być rozpoznawane przez pełny skład ETS (15 sędziów), a także składy mniejsze w ramach izb 3- i 5-osobowych. Wniesienie skargi do ETS nie wywołuje skutku zawieszającego, jednakże ETS jeżeli uzna, że okoliczności tego wymagają, może zarządzić zawieszenie wykonywania za skarżonego aktu.

Postępowanie przed ETS składa się z dwóch faz: pisemnej i ustnej⁶. Faza pisemna obejmuje wymianę pism procesowych pomiędzy stronami za pośrednictwem Sekretarza. Natomiast w fazie ustnej odczytuje się sprawozdanie przygotowane przez Sędziego-Sprawozdawcę, wysłuchuje argumentów stron oraz konkluzji Rzecznika Generalnego, świadków i biegłych⁷. Postępowanie kończy się wydaniem wyroku, który poprzedza tajna narada. Wyrok ogłaszany jest na posiedzeniu publicznym, o którym informowane są strony.

³ H. van den Hurk, *Does the Reach of the European Court of Justice Extend Beyond the European Union?*, „Bulletin For International Fiscal Documentation” 2002, nr 6, s. 275 i n.

⁴ Niekiedy jednak Sąd Pierwszej Instancji rozstrzyga sprawy związane z nakładaniem ciężarów finansowych na osoby prywatne lub stosowaniem preferencji finansowych, patrz: K. Lenaerts, *Tax law and the Court of First Instance of the European Communities*, „EC Tax Review” 2000, nr 1, s. 2 - 4.

⁵ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 719.

⁶ M. Ahl, M. Szpunar, *Prawo Europejskie*, Warszawa 2002, s. 72 - 75.

⁷ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 724.

W sprawach podatkowych najczęściej jest kierowana do ETS skarga na naruszenie prawa wspólnotowego przez państwa członkowskie, które nie wypełniły zobowiązań nałożonych przez akty prawa wspólnotowego (przede wszystkim dyrektywy)⁸. Ze skargą tego typu może się do ETS zwrócić Komisja lub inne państwo członkowskie. W praktyce jednak dominujące znaczenie w tym zakresie ma działalność Komisji⁹. Teoretycznie możliwa jest również skarga o stwierdzenie nieważności aktu wspólnotowego w sytuacji, gdy akt prawny wydany przez organy Wspólnot Europejskich jest sprzeczny z aktami wyższego rzędu, w szczególności z traktami założycielskimi¹⁰.

ETS dokonuje także wykładni prawa w ramach procedury orzekania wstępnego. Sądy krajowe mają mianowicie możliwość przerwania toczącego się postępowania i wystąpienia do ETS z pytaniem o znaczenie prawa wspólnotowego¹¹. Trybunał udziela wówczas odpowiedzi w formie wyroku, który jest wiążący przy wydawaniu orzeczenia przez sąd krajowy.

3. ORZECZNICTWO ETC DOTYCZĄCE ZAGADNIENÍ OGÓLNYCH OPODATKOWANIA AKCYZĄ

Pierwsze orzeczenia w sprawach akcyzowych zapadły na podstawie Dyrektywy 69/169¹². Dyrektywa ta obecnie ma ograniczony zakres, ponieważ od momentu likwidacji granic wewnętrznych w Unii Europejskiej dotyczy jedynie obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnot Europejskich i państwami trzecimi, niemniej przynajmniej niektóre orzeczenia wydane jeszcze przed utworzeniem rynku wewnętrznego w 1993 r. pozostały aktualne w dniu dzisiejszym.

Pierwsze z analizowanych orzeczeń dotyczy wielkości obszaru strefy przygranicznej (wyrok C 54/84)¹³. Zgodnie bowiem z postanowieniami Dyrektywy 69/169 zwalnia się z podatków obciążających import wyrobów akcyzowych z krajów trzecich (państw nie będących członkami Wspólnot Europejskich) przewożonych w bagażu osobistym podróżujących, pod warunkiem, że import ma charakter niekomercyjny, a ogólna wartość dóbr, co do zasady, nie przekracza 175 euro na osobę oraz limitów ilościowych określonych w Dyrektywie 69/169.

Państwa członkowskie mogą natomiast obniżyć określone limity wartości lub ilości importowanych na teren Wspólnot Europejskich towarów, ograniczając w ten sposób ilość przywożonych na ich terytorium wyrobów akcyzowych, jeżeli są one wwożone przez mieszkańców strefy przygranicznej, osoby tam pracujące oraz załogi środków transportu wykorzystywanego

⁸ M. Ahlt, M. Szpunar, *Prawo Europejskie*, Warszawa 2002, s. 76 i n.

⁹ F. Emmert, M. Morawiecki, *Prawo Europejskie*, PWN 2001, s. 192 i n.

¹⁰ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 749.

¹¹ F. Emmert, M. Morawiecki, *Prawo Europejskie*, PWN 2001, s. 90.

¹² Dyrektywa Rady EWG 1969 (169) z dnia 28 maja 1969 r. dotycząca harmonizacji przepisów prawnych, rozporządzeń i procedur administracyjnych związanych ze zwolnieniem od podatków obrotowego i akcyzowego od towarów importowanych w ramach międzynarodowego ruchu turystycznego (Dz. Urz. EWG 1969, L 133/6 z późn. zm.).

¹³ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 marca 1985 r. (C 54/84) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

w transporcie międzynarodowym. Obszar strefy przygranicznej był przedmiotem kontrowersji rozstrzygniętej przez ETS, który w wyroku C 54/84 orzekł, że strefa graniczna jest okręgiem o promieniu 15 km, a jego centrum stanowi przejście graniczne.

Kolejna wątpliwość powstała przy definiowaniu pojęcia bagażu osobistego. W rozumieniu Dyrektywy 69/169 „bagażem osobistym” jest taki bagaż, który podróżny przedstawia do odprawy przy wjeździe oraz bagaż, który przedstawia później w tym samym celu, pod warunkiem wykazania, że bagaż był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyjazdu i wskaże przedsiębiorstwo odpowiedzialne za jego dostarczenie. ETS podkreślał w swoich orzeczeniach, że zwrot „bagaż osobisty” w rozumieniu Dyrektywy 69/169 jest pojęciem znacznie szerszym niż w potocznym rozumieniu. Wbrew potocznemu znaczeniu tego zwrotu, bagażem osobistym nie jest wyłącznie bagaż, jaki podróżny ma przy sobie¹⁴. Bagażem osobistym jest także bagaż, który podróżny przedkłada organom celnym później, pod warunkiem, że taki bagaż został w momencie wyjazdu zgłoszony jako bagaż towarzyszący w przedsiębiorstwie, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Z drugiej strony pewne przedmioty, które w potocznym rozumieniu są bagażem osobistym zostały wyłączone z zakresu tego pojęcia w Dyrektywie 69/169. Bagażem osobistym nie są bowiem przenośne pojemniki (kanistry) zawierające paliwa. Podlegają one innej regulacji prawnej na podstawie tej samej Dyrektywy. Zgodnie z regulacjami wspólnotowymi zwolniony jest z podatku import paliw w kanistrach przenośnych o pojemności nie przekraczającej 10 litrów. Na gruncie Dyrektywy 69/169 zaistniała jednak wątpliwość czy zwolnienie dotyczy wyłącznie paliwa przeznaczonego do spalania w pojeździe, w którym jest ono przewożone, czy też zwolnienie dotyczy każdego rodzaju paliwa bez względu na to jakiego jest ono rodzaju. W wyroku C 100/90 z dnia 17 października 1991 r.¹⁵ ETS orzekł, że art. 3 ust. 3 Dyrektywy powinien być interpretowany jako odnoszący się do paliwa silnikowego, tzn. paliwa przeznaczonego do wewnętrznego spalania w silniku, a nie do paliw w ogólności. Zdaniem ETS państwa członkowskie mogą stosować zwolnienie jedynie w przypadku importu ilości nie większej niż 10 litrów paliwa silnikowego tak rozumianego niezależnie jednak od tego czy paliwo to nadaje się do wykorzystania w pojeździe, w którym jest wwożone.

W innym orzeczeniu C 158/80 z dnia 7 lipca 1981 r.¹⁶ ETS podkreślił, że w przypadku zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego wyrobów przywożonych w ramach określonych limitów bez znaczenia jest sposób nabycia tych wyrobów¹⁷. Dyrektywa 69/169 nie przewiduje wymogu, by

¹⁴ Patrz np. uzasadnienie orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 października 1991 r. (C 100/90) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

¹⁵ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 października 1991 r. (C 100/90) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

¹⁶ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 lipca 1981 r. (C 158/80) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

¹⁷ Podobne stanowisko ETS zajął w orzeczeniu z dnia 14 lutego 1984 r. (C 278/82) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

wwożone towary pochodziły z kraju nieczłonkowskiego lub by w rzeczywistości znajdowały się tam w wolnym obrocie. Zdaniem ETS mogą być one nabyte np. w sklepach wolnocełowych znajdujących się na statkach lub w samolotach. W każdym przypadku jednak zwolnione są towary importowane w ramach przewidzianych w dyrektywie 69/169 limitów.

Państwa członkowskie nie mogą jednak wykorzystywać postanowień Dyrektywy, by chronić rynki przed importem wyrobów akcyzowych. Istotne ograniczenie dla ustawodawstw państw członkowskich zostało nałożone przez ETS w wyroku C 158/88 z dnia 12 czerwca 1990 r.¹⁸, w którym Trybunał orzekł, że przepisy Dyrektywy 69/169 nie upoważniają państw członkowskich do uzależnienia stosowania zwolnień od podatku akcyzowego od okresu pozostawania podróznego w państwie nie będącym członkiem Wspólnot Europejskich. Zaskarżone ustawodawstwo przewidywało, że podróżny będzie mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku akcyzowego dopiero, gdy jego pobyt poza terytorium Wspólnot Europejskich przekroczy 48 godzin. Wprowadzenie tego ograniczenia miało na celu uniemożliwienie tzw. wyjazdów komercyjnych dokonywanych wyłącznie w celu nabycia i przywiezienia w bagażu osobistym wyrobów akcyzowych, korzystając tym samym ze zwolnienia podatkowego.

Kolejne ograniczenie w stosowaniu przepisów Dyrektywy 69/169 wynika z orzeczenia wydanego przez ETS w dniu 6 grudnia 1990 r. (C 367/88)¹⁹. ETS podkreślił, że państwa członkowskie implementując postanowienia Dyrektywy 69/169 mają ograniczone kompetencje w zakresie określania warunków stosowania zwolnień podatkowych. Zdaniem ETS państwa członkowskie nie mogą w wewnętrznym ustawodawstwie wprowadzać dodatkowych limitów ilościowych na wyroby, które nie zostały wymienione w art. 4 ust. 1 Dyrektywy 69/169. ETS uznał, że nie jest zgodne z Dyrektywą 69/169 postanowienie, w myśl którego jako import o charakterze komercyjnym należy uznać przywóz większej ilości niż 12 litrów piwa, w sytuacji, gdy taki limit nie jest określony w Dyrektywie.

Z punktu widzenia stosowania Dyrektywy 69/169, duże znaczenie ma także wyrok ETS z dnia 15 czerwca 1999 r. (C 394/97)²⁰. ETS w tym orzeczeniu umożliwił państwom członkowskim na znaczne ograniczenie, a nawet wprowadzenie zakazu importu niektórych wyrobów akcyzowych z państw nie będących członkami Wspólnot Europejskich. W orzeczeniu ETS stwierdził, że państwa członkowskie mogą wprowadzić zakaz lub ograniczenie importu określonych dóbr z państw trzecich, jeżeli zagrażają one moralności publicznej, bezpieczeństwu publicznemu lub ochronie zdrowia i życia osób. Na tej podstawie ETS uznał, że nie jest niezgodne z postanowieniami Dyrektywy 69/169 uchwalenie ustawodawstwa ograniczającego import napojów alkoholowych. Orzeczenie to może stać się dla państw członkowskich

¹⁸ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 czerwca 1990 r. (C 158/88) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

¹⁹ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 grudnia 1990 r. (C 367/88) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

²⁰ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 czerwca 1999 r. (C 394/97) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

sposobem na zmniejszenie importu wyrobów akcyzowych zwolnionych z podatku zgodnie z postanowieniami Dyrektywy 69/169.

Kolejna niezwykle istotna grupa orzeczeń została wydana na podstawie Dyrektywy 92/12²¹, która zawiera regulacje dotyczące ogólnych zasad opodatkowania wszystkich produktów podlegających podatkowi akcyzowemu. Orzeczenia podejmowane przez ETS dotyczyły analizy szczegółowych kwestii związanych z metodą opodatkowania akcyzą.

W pierwszym analizowanym orzeczeniu ETS, działając w ramach procedury orzekania wstępnego, rozstrzygnął problem miejsca powstawania obowiązku podatkowego (wyrok C 296/95)²². W prawodawstwie europejskim obowiązuje zasada opodatkowania w miejscu przeznaczenia do konsumpcji wyrobów podlegających akcyzie. Dyrektywa 92/12 przewiduje jednak wiele odstępstw od tej zasady, które powodują wątpliwości co do miejsca, w którym podatek powinien być pobrany. Orzekając o miejscu powstania obowiązku podatkowego ETS, niejednokrotnie zmuszony był do analizy niezwykle zawyłych stanów faktycznych. Przykładem takiego orzeczenia jest wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r. W tym wyroku ETS rozpoznawał następujący stan faktyczny: Enlightened Tobacco Company posiadało dwie spółki zależne: EMU – przedsiębiorstwo założone w Luksemburgu specjalizujące się w sprzedaży tytoniu w tym państwie oraz MBL – przedsiębiorstwo założone w Wielkiej Brytanii. Od 1994 MBL otrzymywał od prywatnych rezydentów zamówienia na tytoń i papierosy nabywane od EMU. Zamówienia były składane przez osoby prywatne na ich własne potrzeby, na podstawie cennika ustalonego w luksemburskich Frankach, za pośrednictwem MBL, które nabywało produkty i uzgadniało ich import przez prywatnego przewoźnika w imieniu i na rachunek tych osób prywatnych, w zamian za uiszczenie opłaty. W ten sposób zdaniem skarżącego transakcje były zawierane w Luksemburgu i tam powinien być płacony podatek. Dla skarżącego miejsce poboru podatku było istotne z uwagi na wyższe stawki podatkowe obowiązujące w Wielkiej Brytanii.

W wyroku tym ETS stanął jednak na stanowisku, że pobór podatku w Luksemburgu byłby sprzeczny z celami Dyrektywy, a wykorzystanie podobnych transakcji umożliwiłoby płacenie podatku w państwie, w którym jest on najniższy. Tym samym ETS nie podzielił zdania strony skarżącej i orzekł, że miejscem poboru podatku jest Wielka Brytania.

W kolejnym wyroku C 325/99 z dnia 5 kwietnia 2001 r.²³ ETS analizował problem czy samo przechowywanie wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku akcyzowego powoduje powstanie obowiązku podatkowego. Problem, przed którym stanął ETS polegał na rozstrzygnięciu czy samo przechowywanie towarów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu bez uiszczenia podatku oznacza przeznaczenie tych wyrobów do konsu-

²¹ Dyrektywa Rady EWG 92 (12) z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ustaleń ogólnych produktów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu i kontroli obrotu tymi produktami (Dz. Urz. 1992, L 76/1 z późn. zm.).

²² Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 2 kwietnia 1998 r. (C 296/95) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

²³ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 kwietnia 2001 r. (C 325/99) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

mpcji w rozumieniu Dyrektywy 92/12. ETS orzekł w powołanym orzeczeniu, że nawet samo przechowywanie takich produktów oznacza przeznaczenie tych wyrobów do konsumpcji w rozumieniu art. 6 ust. 1 Dyrektywy 92/12, co jest równoznaczne z powstaniem obowiązku podatkowego. Zdaniem ETS obowiązek podatkowy powstaje z momentem odstąpienia, nawet nieformalnego, od porozumienia o zawieszeniu opodatkowania. Wówczas, zgodnie z Dyrektywą 92/12, następuje przeznaczenie wyrobów akcyzowych do konsumpcji. W opinii ETS przechowywanie wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku jest nieformalnym odstąpieniem od porozumienia o zawieszeniu opodatkowania i rodzi skutki w postaci powstania obowiązku podatkowego.

4. ORZECZNICTWO ETS DOTYCZĄCE WYROBÓW TYTONIOWYCH

Harmonizacja ustawodawstwa dotyczącego wyrobów tytoniowych rozpoczęła się stosunkowo wcześniej, dlatego też pierwsze orzeczenie ETS zapadały już w drugiej połowie lat 70-tych. Przykładem takiego wyroku, wciąż zachowującego swą aktualność jest orzeczenie C 13/77 z dnia 16 listopada 1977 r.²⁴ W wyroku tym ETS dokonał interpretacji prawa wspólnotowego na przykładzie regulacji obowiązujących w Belgii. Problem dotyczył postanowień, które obecnie znajdują się w art. 9 Dyrektywy 95/59²⁵. Zgodnie z tym przepisem producenci (lub przedstawiciele w ich imieniu) mogą ustalać w sposób swobodny cenę maksymalną sprzedaży każdego rodzaju papierosów w każdym państwie członkowskim. Jednakże państwa członkowskie mogą wprowadzić lub utrzymać w mocy postanowienia dotyczące kontroli poziomu cen. Zgodnie z obowiązującym wówczas ustawodawstwem w Belgii obowiązywał zakaz sprzedaży papierosów zarówno powyżej ceny maksymalnej, jak i poniżej jej wartości. Władze argumentowały, że takie rozwiązanie uzasadnione jest względami polityki społecznej i ekonomicznej, pomimo tego, że sprzedaż papierosów poniżej ceny maksymalnej nie wpływała na wysokość opodatkowania. ETS uznał, że takie rozwiązanie nie jest sprzeczne z regulacją zawartą w prawie wspólnotowym. Podkreślił, że producenci mają swobodę w ustalaniu wysokości ceny sprzedaży, lecz na podstawie art. 9 ust. 1 Dyrektywy 95/59 państwa członkowskie zachowują kompetencje do kontrolowania poziomu i przestrzegania ustalonych cen, chociażby z uwagi na przytoczone względy natury społecznej czy ekonomicznej.

W innym wyroku C 287/89 z dnia 7 maja 1991 r.²⁶ dotyczącym tego samego przepisu ETS przyznał państwom członkowskim kompetencje do kontroli cen, jednakże pokreślił, że taka kontrola w żadnym wypadku nie

²⁴ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 listopada 1977 r. (C 13/77) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

²⁵ Dyrektywa Rady 95/59/EC z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż obrotowe, które mają wpływ na konsumpcję tytoniu (OJ L 291, 6/12/1995 p. 40 z późn. zm.).

²⁶ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 maja 1991 r. (C 287/89) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

może pozbawiać producenta prawa do swobodnego ustalania ceny maksymalnej. W ocenie ETS wyrażenie „kontrola poziomu cen” znajdujące się w art. 9 Dyrektywy 95/59 powinno ograniczać się do ogólnych postanowień dotyczących kontroli poziomu wzrostu cen, a ponadto wyrażenie „przestrzeganie ustalonych cen” należy rozumieć jako odnoszące się do cen, które raz określone przez producenta i zaakceptowane przez organy państwa członkowskiego są wiążące jako ceny maksymalne i muszą być stosowane we wszystkich fazach obrotu aż do konsumenta. Podobnie art. 9 ust. 2 Dyrektywy 95/59, który upoważnia państwa członkowskie do ustalania tabeli cen sprzedaży detalicznych dla każdej grupy produkowanego tytoniu nie stanowi dla państw członkowskich podstawy do wymuszania na producentach cen minimalnych, jeżeli ich wysokość jest uzasadniona wyłącznie względami fiskalnymi.

Podobne stanowisko ETS zajął w uzasadnieniu orzeczenia C 306/91 z dnia 28 kwietnia 1993 r.²⁷, podkreślając, że treść art. 9 ust. 2 nie upoważnia państw członkowskich do ustalania cen maksymalnych, po których wyroby tytoniowe powinny być sprzedawane. Tym samym ustawodawstwo państwa członkowskiego, które nie ogranicza kompetencji organów podatkowych wyłącznie do kontroli poziomu i przestrzegania ustalonych cen jest niezgodne z postanowieniami prawa wspólnotowego regulującymi opodatkowanie tytoniu akcyzą. Kolejny wyrok C 216/98 z dnia 19 października 2000 r.²⁸ był potwierdzeniem linii orzeczniczej zaprezentowanej w przytoczonych powyżej orzeczeniach. ETS po raz kolejny uznał za niezgodne z prawem wspólnotowym ustalenie przez państwo członkowskie (Grecję) minimalnych cen sprzedaży wyrobów tytoniowych. Zdaniem ETS jest to praktyka sprzeczna z wyrażoną w art. 9 Dyrektywy 95/59 zasadą swobodnego kształtowania cen sprzedaży wyrobów tytoniowych przez producenta (importera).

Zasada swobodnego ustalania ceny maksymalnej przez producenta (importera) była również przedmiotem wyroku C 302/00 z dnia 27 lutego 2002 r.²⁹ Problem stanowiły nowe regulacje prawa francuskiego, które przewidywały, że cena papierosów sprzedawanych w ramach danego rodzaju nie może być niższa niż najbardziej popularny produkt tego rodzaju. Zdaniem Komisji, która złożyła skargę do ETS takie postanowienie ogranicza swobodę producenta do ustalenia maksymalnej ceny sprzedaży. ETS w uzasadnieniu orzeczenia podzielił pogląd Komisji twierdząc, że ta regulacja jest sprzeczna z art. 9 ust. 1 Dyrektywy 95/59. Ponadto w skardze Komisja postawiła zarzut dyskryminacji podatkowej polegający na tym, że Francja ustaliła minimalną stawkę podatkową na papierosy z lekkiego tytoniu na poziomie wyższym niż na papierosy z ciemnego tytoniu. Zdaniem Komisji te ostatnie są wyłącznie wytwarzane we Francji. Również w tym przypadku ETS

²⁷ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 kwietnia 1993 r. (C 306/91) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

²⁸ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 października 2000 r. (C 216/98) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

²⁹ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 lutego 2002 r. (C 302/00) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

zgodził się z argumentacją Komisji uznając, że zróżnicowanie minimalnych stawek podatkowych na papierosy wytwarzane z różnego rodzaju tytoniu jest sprzeczne z art. 8 ust. 2 Dyrektywy 95/59, zgodnie z którym stawka podatkowa (procentowa i kwotowa) musi być jednakowa dla wszystkich rodzajów papierosów. Ponadto w ocenie ETS regulacja ta nie jest zgodna z art. 2 Dyrektywy 92/79, na podstawie którego podatek akcyzowy musi wynosić dla każdego rodzaju papierosów 57% detalicznej ceny sprzedaży papierosów, na które jest największy popyt. ETS w wyroku zwrócił także uwagę, że preferencyjne stawki podatkowe ustalone dla wyrobów wytwarzanych niemal wyłącznie w danym państwie członkowskim są niewątpliwym naruszeniem art. 95 Traktatu wyrażającego zasadę równego traktowania wyrobów krajowych i niekrajowych.

Kolejny wyrok wydany na podstawie Dyrektyw regulujących opodatkowanie wyrobów tytoniowych akcyzą dotyczył opóźnienia w implementacji prawa wspólnotowego do wewnętrznego porządku prawnego. W wyroku C 41/82 z dnia 7 grudnia 1982 r.³⁰ ETS wyraźnie stwierdził, że zwłoka państwa członkowskiego w realizacji zobowiązań związanych z wprowadzeniem zharmonizowanego systemu opodatkowania akcyzą nie może być usprawiedliwiona wewnętrzną procedurą uchwalania ustaw obowiązującą w danym państwie. Państwa członkowskie są zobowiązane do zorganizowania procesu legislacyjnego w taki sposób, by umożliwiała to dostosowanie regulacji podatkowych w zakresie objętym harmonizacją w terminach przewidzianych dyrektywami.

W wyroku C 365/98 z dnia 15 czerwca 2000 r.³¹ ETS dokonał wykładni art. 3 ust. 1 Dyrektywy 92/80. Zgodnie z art. 3 ust. 1 podatek akcyzowy powinien wynosić co najmniej: „dla cygar i cygaretek 5% ceny detalicznej sprzedaży zawierającej wszystkie podatki lub 7 euro od 1000 szt., albo od 1 kg”. Problem dotyczył tego czy należy przepis ten interpretować rozdzielnie, czy łącznie, tzn. czy państwo członkowskie może zastosować jeden z podanych limitów minimalnych opodatkowania (5% ceny albo 7 euro od 1000 szt., albo 1 kg), czy jest zobowiązane do ustalenia podatku w wysokości nie mniejszej niż 5% ceny sprzedaży, nie mniejszego jednak niż 7 euro. Zdaniem ETS nie budzi wątpliwości, że państwa członkowskie, ustalając podatek akcyzowy na cygara i cygaretki, mogą skorzystać z jednej z trzech metod przewidzianych w Dyrektywie 92/80: 1) ustalić podatek obliczany od wartości ceny sprzedaży, 2) ustalić podatek kwotowy obliczany od ilości wyrobu albo 3) zastosować metodę mieszaną, ustalając podatek składający się z dwóch części – procentowej i kwotowej. W ocenie ETS państwa członkowskie mają nieograniczony wybór, jeżeli chodzi o wybór metody opodatkowania, jednak w każdym przypadku podatek akcyzowy nie może być ustalony poniżej wartości 5% ceny detalicznej sprzedaży oraz 7 euro od 1000 szt. lub 1 kg. ETS stanął na stanowisku, że przepis ten należy rozpatrywać łącznie tzn. podatek nie może być ustalony poniżej którejkol-

³⁰ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 grudnia 1982 r. (C 41/82) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

³¹ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 czerwca 2000 r. (C 365/98) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

wiek z tych wartości. Tym samym ETS orzekł, że nie wystarczy, by państwo członkowskie określiło wysokość podatku akcyzowego na poziomie 5% ceny sprzedaży, jeśli wysokość podatku obliczonego od 1000 szt. lub 1 kg wyrobów nie przekracza 7 euro.

5. ORZECZNICTWO ETS DOTYCZĄCE OLEJÓW MINERALNYCH

Stosunkowo rzadko ETS wypowiedział się w przedmiocie harmonizacji akcyzy od olejów mineralnych. W wyroku C 184/97 z dnia 27 września 2000 r.³² ETS dokonał wykładni art. 8 ust. 2 pkt d Dyrektywy 92/81³³. Przepis ten ustanawia możliwość zastosowania przywilejów podatkowych w stosunku do „pilotowych projektów rozwoju technologicznego produktów bardziej przyjaznych środowisku, zwłaszcza w stosunku do paliw ze źródeł odnawialnych”. W uzasadnieniu orzeczenia ETS wskazał, że postanowienie to ma charakter wyjątku od reguły podatkowej i dlatego, zgodnie z fundamentalną zasadą wykładni przyjętą w orzecznictwie europejskim, należy je interpretować i stosować ściśle. Zdaniem ETS regulacja ta nie może być interpretowana jako upoważnienie państw członkowskich do stosowania jej w sposób dyskrejonalny. Dosłowna wykładnia przepisu art. 8 ust. 2 pkt d prowadzi do wniosku, że państwa członkowskie nie mogą stosować tego zwolnienia od podatku akcyzowego do wszystkich pilotowych projektów związanych z rozwojem bardziej przyjaznych środowisku produktów. W ocenie ETS analizowana regulacja wymaga, by takie projekty prowadziły do rozwoju technologicznego takich produktów w ten sposób ograniczając rodzaj projektów, które mieszczą się w zakresie zwolnienia. Niezwykle istotnym elementem tego orzeczenia jest potwierdzenie obowiązującej linii orzeczniczej dotyczącej dokonywania wykładni regulacji, które są wyjątkami od przyjętych w prawie wspólnotowym zasad. Stosowanie zbyt szerokiej listy przywilejów podatkowych zagraża ponadto harmonizacji prawa podatkowego oraz swobodnemu przepływowi towarów w ramach wspólnego rynku.

W innym orzeczeniu C 346/97 z dnia 10 czerwca 1999 r.³⁴ ETS wypowiedział się na temat zwolnień określonych w art. 8 ust. 1 Dyrektywy 92/81. Zwolnienie to, w przeciwieństwie do omawianego powyżej, ma charakter obligatoryjny. Państwa członkowskie są zobowiązane do jego zastosowania w przypadku zaistnienia przesłanek określonych w Dyrektywie 92/81. W omawianym przypadku zwolnienie dotyczyło olejów mineralnych dostarczanych w celu wykorzystania ich jako paliwo na potrzeby latania innego niż dla przyjemności. Państwo członkowskie (Szwecja) zastosowało zwolnienie, zgodnie z postanowieniami Dyrektywy, jednakże wprowadziło inny podatek pośredni. Podatek ten obciążył wewnętrzne loty komercyjne i był

³² Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 września 2000 r. (C 184/97) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

³³ Dyrektywa Rady 92/81 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego na oleje mineralne (OJ 1992, L 316/12 z późn. zm.).

³⁴ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 czerwca 1999 r. (C 346/97) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

obliczany na podstawie danych o spalaniu paliwa i emisji węglowodorów i tlenu azotu w czasie przeciętnego lotu danym samolotem. Zdaniem ETS wewnętrzny podatek tego rodzaju, który obciąża konsumpcję paliwa jest sprzeczny ze zharmonizowanym systemem podatku akcyzowego. Wprowadzenie takiego podatku jest sposobem na ominięcie obligatoryjnego zwolnienia przewidzianego przez Dyrektywę 92/81. Ponadto ETS podkreślił, że zwolnienie określone w Dyrektywie 92/82 jest ściśle sprecyzowane i państwa członkowskie nie mają możliwości uzależniania stosowania tego zwolnienia od dodatkowych warunków przewidzianych w prawie wewnętrznym. W ocenie ETS zwolnienie określone zostało w sposób precyzyjny i bezwarunkowy, co pozwala podatnikom na bezpośrednie powoływanie się na postanowienia Dyrektywy 92/81 przed sądami krajowymi, z pierwszeństwem przed ustawodawstwem wewnętrznym danego państwa członkowskiego.

6. ORZECZNICTWO ETS DOTYCZĄCE WYROBÓW ALKOHOLOWYCH

Pierwsze orzeczenia dotyczące wyrobów alkoholowych ETS wydał już na początku lat 80-tych. Ze względu na brak szczegółowych regulacji w prawie europejskim w zakresie opodatkowania akcyzą alkoholi przede wszystkim na podstawie norm niedyskryminowania produktów pochodzących z innych państw członkowskich³⁵.

Zasada niedyskryminacji była podstawą orzeczenia C 171/78 wydanego przez ETS w dniu 27 lutego 1980 r.³⁶ W wyroku tym ETS zakwestionował zmianę wysokości akcyzy na alkohol. Wysokość podatku pozostała wprowadzić taka sama dla wyrobów krajowych i importowanych, jednak uzależniona była od rodzaju produktu. Aquavit, produkt, którego spożycie niemal w całości pochodziło z krajowej produkcji (99% w analizowanych przez ETS latach), opodatkowany był niższą stawką akcyzy niż inne alkohole, np. dzin, wódka czy whisky. ETS orzekł w tym przypadku, że duńskie prawo podatkowe dyskryminuje alkohole importowane, ponieważ przewiduje niższą stawkę podatkową dla wyrobu niemal wyłącznie produkowanego w kraju, podczas gdy inne alkohole są wytwarzane zarówno w Danii, jak i za granicą opodatkowane są wyższą stawką³⁷.

Zakaz dyskryminowania wyrobów niekrajowych był przyczyną uznania prawodawstwa krajowego za niezgodne z normami europejskimi w orzecz-

³⁵ Zasada niedyskryminacji była przedmiotem wielu orzeczeń ETS patrz np. B. Gouthiere, *Removal of Discrimination – a Never-Ending Story*, „European Taxation” 1994, nr 9, s. 296 i n.; M. Lehner, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty*, „EC Tax Review” 2000, nr 1, s. 6 - 11; P. J. Te Boekhorst, *A further Limitation in the Application of EEC Treaty Non-discrimination Rules*, „European Taxation” 1993, nr 6/7, s. 220 i n.; R. A. Sommerhalder, *Differences in Tax Treatment between Residents and Non-residents Individuals: In Conflict with EEC Treaty?*, „European Taxation” 1993, nr 3, s. 101 i n.; C. O. Lenz, *The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters*, „EC Tax Review” 1997, nr 2, s. 80 i n.

³⁶ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 lutego 1980 r. (C 171/78) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

³⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 57 - 58.

niach C 68/79³⁸, C 176/84³⁹, C 153/89⁴⁰. Za każdym razem ETS podkreślał, że opodatkowanie w takim samym stopniu musi dotyczyć wszystkie wyroby bez względu na miejsce ich pochodzenia.

W orzeczeniu C 367,377/93 z 11 sierpnia 1995 r.⁴¹ ETS zwrócił uwagę na fakt, że przywileje podatkowe przewidziane w prawie europejskim dla państw lub grupy państw (w przypadku omawianego orzeczenia przywilej podatkowy dotyczył państw Beneluksu) nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Upoważnienie do preferencyjnego opodatkowania niektórych gatunków win nie może być rozciągnięte na inne gatunki win, w szczególności, jeżeli dokonuje się to ze szkodą dla innych państw członkowskich.

Zachowanie zasad równej konkurencji było również przedmiotem orzeczenia ETS C 204/97 z dnia 3 maja 2001 r.⁴² W wyroku tym ETS wskazał, że państwo członkowskie nie może stosować pomocy finansowej dla producentów wyrobów akcyzowych (niektórych gatunków win i likierów), jeżeli taka pomoc prowadzi do zdeformowania systemu podatkowego. W jej wyniku producenci wybranych gatunków krajowych alkoholi, pomimo formalnego zachowania bez zmian systemu podatkowego, a w szczególności zasad opodatkowania akcyzą, korzystali z przywilejów fiskalnych, które stawały ich w korzystniejszej sytuacji względem wytwórców podobnych alkoholi importowanych na rynek wewnętrzny.

W wyroku C 434/97 z dnia 24 lutego 2000 r.⁴³ ETS wypowiedział się w kwestii dopuszczalności innych pośrednich podatków nakładanych na wyroby alkoholowe objęte zharmonizowanym podatkiem akcyzowym. Sprawa dotyczyła Francji, gdzie obowiązuje podatek na ochronę społeczną (the social security contribution) obciążający wszystkie napoje alkoholowe o zawartości alkoholu 25% - 50%, którego podstawą opodatkowania jest ilość napoju alkoholowego, bez względu na zawartość w nim alkoholu. W ocenie ETS taka danina nie narusza, co do zasady, prawa europejskiego w zakresie harmonizacji podatku akcyzowego. Państwa członkowskie po spełnieniu określonych warunków mogą nakładać inne niż VAT i akcyza podatki pośrednie, jeżeli spełniają one cele stawiane przez dyrektywy. W przypadku opodatkowania napojów alkoholowych, zdaniem ETS, celem takim, oprócz podstawowego celu fiskalnego, jest ochrona zdrowia, porządku publicznego oraz zapewnienie swobodnego przepływu towarów. Realizacja ostatniego celu wymaga, by struktura omawianego podatku była zgodna z postanowieniami dyrektyw dotyczącymi opodatkowania i kontroli wyrobów akcyzowych. Konkludując, ETS stwierdził, że podatek na ochronę zdrowia obowiązujący

³⁸ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 lutego 1980 r. (C 68/79) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

³⁹ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 marca 1987 r. (C 176/84) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

⁴⁰ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 czerwca 1991 r. (C 153/89) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

⁴¹ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 sierpnia 1995 r. (C 367,377/93) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

⁴² Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 maja 2001 r. (C 204/97) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

⁴³ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 lutego 2000 r. (C 434/97) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

we Francji respektuje cele wyznaczone przez prawo wspólnotowe, a ponadto technika opodatkowania i kontroli zgodna z normami europejskimi. Nic nie stoi więc na przeszkodzie, by państwa członkowskie pobierały inne niż VAT i akcyza podatki pośrednie, po spełnieniu wymienionych powyżej warunków. Jednak w wyroku C 437/97⁴⁴ ETS uznał, że podatek obciążający m.in. dostawę napojów alkoholowych obowiązujący w Austrii nie jest zgodny z normami europejskimi. W ocenie ETS omawiana danina nie była ani podatkiem VAT, ani podatkiem akcyzowym. W związku z tym jej pobieranie byłoby uzasadnione jedynie po spełnieniu określonych warunków, na które ETS zwrócił uwagę, orzekając w wyroku C 434/97. ETS uznał jednak, że jedynym celem podatku pobieranego przez władze austriackie był cel fiskalny, a ponadto technika opodatkowania i kontroli nie była zgodna z postanowieniami dyrektywy podatkowych, a w szczególności Dyrektywy 92/12. Tym samym ETS orzekł o niedopuszczalności pobierania tego podatku w świetle prawa wspólnotowego.

Zupełnie inny charakter miało orzeczenie ETS C 166/98 z dnia 17 czerwca 1999 r.⁴⁵, w którym ETS rozstrzygał o zgodności dyrektyw regulujących opodatkowanie akcyzą alkoholi i napojów alkoholowych (Dyrektywa 92/83 i Dyrektywa 92/84) z Traktatem ustanawiającym Wspólnoty Europejskie (dalej: Traktat). Strona skarżąca domagała się uznania, iż zróżnicowanie minimalnych stawek podatku akcyzowego na piwo i wino jest niezgodne z art. 95 Traktatu. Zgodnie z art. 95 Traktatu państwa członkowskie zobowiązane są do równego traktowania produktów krajowych i importowanych. Natomiast wnioskodawca podkreślał, że Dyrektywy przewidują w przypadku wina stawkę minimalną na poziomie 0 (co umożliwia państwom członkowskim faktyczną rezygnację z opodatkowania), podczas gdy na piwo zawsze nałożony jest realny podatek. Argumentowano ponadto, że taka konstrukcja prawna faworyzuje wyroby państw południa Europy, w których piwo nie jest powszechnie spożywanym napojem. W związku z tym powszechnie spożywane wino, które w ogólności jest winem tanim i dzięki temu pełni rolę podobną jak piwo stanowi dla konsumentów lepszą alternatywę, ponieważ jego cena nie zawiera podatku akcyzowego. Zdaniem strony skarżącej, harmonizacja podatku akcyzowego na wino i piwo powinna być powiązana poprzez określenie wspólnej stawki minimalnej, która nie preferowałaby żadnego z produktów, a tym samym nie chroniła produktów państw, w których dominują one na rynku. ETS nie podzielił jednak tej argumentacji twierdząc, iż Dyrektywy w odrębny sposób traktują harmonizację podatku akcyzowego od piwa i od wina. Taka regulacja nie stanowi naruszenia zasady niedyskryminacji produktów niekrajowych, ponieważ, jak zważył ETS, poszczególne napoje alkoholowe opodatkowane są na takich samych zasadach bez względu na to czy są wyrobami krajowymi czy niekrajowymi.

⁴⁴ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2000 r. (C 437/97) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

⁴⁵ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 czerwca 1999 r. (C 166/98) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

Z kolei w orzeczeniu C 455/98 z dnia 29 czerwca 2000 r.⁴⁶ ETS potwierdził zasadę, że podatkowi akcyzowemu podlega import wyrobów akcyzowych bez względu na to czy był on legalny, czy nielegalny. Zdaniem ETS wwiezienie alkoholu etylowego, który podlega opodatkowaniu akcyzowemu na obszar Wspólnot Europejskich z państwa nie będącego członkiem Unii, podlega opodatkowaniu, choćby import był nielegalny. ETS w uzasadnieniu wyroku powołał się na treść art. 6 Dyrektywy 92/12, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przeznaczenia wyrobów akcyzowych do konsumpcji. Natomiast w rozumieniu Dyrektywy, przeznaczenie do konsumpcji oznacza import wyrobów, włączając to import nielegalny, jeżeli wyroby akcyzowe nie są wwożone w ramach porozumienia o zawieszenia opodatkowania.

W kolejnym wyroku C 482/98 z dnia 7 grudnia 2000 r.⁴⁷ ETS wypowiedział się co do charakteru zwolnień przewidzianych w art. 27 ust. 1 pkt a i b Dyrektywy 93/83. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie zwalniają (a nie mogą zwolnić) z podatku akcyzowego niektóre rodzaje alkoholi przy spełnieniu określonych warunków. ETS odmówił władzom państwa członkowskiego prawa do rezygnacji ze zwolnienia wskazując, że Dyrektywa przewiduje obligatoryjne zwolnienie dla wskazanych rodzajów alkoholi. Tak więc późniejsze ich niezgodne z celem przeznaczenie nie jest istotne z punktu widzenia prawa wspólnotowego. W ocenie ETS stosowanie zwolnienia nie może być uzależnione od maksymalnej zawartości alkoholu, ani od faktu, iż denaturyzowany jest czysty alkohol. W takich okolicznościach odmowa stosowania zwolnień podatkowych przez państwo członkowskie jako kara za naruszanie postanowień prawa wewnętrznego jest niezgodne z celami stawianymi przez Dyrektywę. Zdaniem ETS państwa członkowskie mogą wykorzystywać inne niż podatkowe metody, by zapobiegać niezgodnemu z przeznaczeniem wykorzystywaniu zdenaturyzowanego alkoholu (np. wprowadzając restrykcyjne zasady obrotu zdenaturyzowanym alkoholem).

7. WNIOSKI

ETS w wyrokach wydanych na podstawie dyrektyw regulujących ogólne zasady opodatkowania akcyzą z jednej strony sprzeciwia się prawodawstwu poszczególnych państw członkowskich, które w jakikolwiek sposób zakłócało swobodny przepływ towarów, z drugiej dokonał wykładni szczegółowych instytucji prawa wspólnotowego. Przykładem pierwszej grupy orzeczeń są wyroki C 158/88 oraz C 367/88, w których ETS zabronił państwom członkowskim wprowadzania innych ograniczeń dotyczących importu wyrobów akcyzowych niż te, które zostały określone w prawie wspólnotowym. Zdaniem ETS ograniczenia importu są możliwe jedynie z uwagi na ochronę

⁴⁶ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 czerwca 2000 r. (C 455/98) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

⁴⁷ Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 grudnia 2000 r. (C 482/98) – publikowane na stronie internetowej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: www.curia.eu.int/en/index.htm.

moralności publicznej, bezpieczeństwa publicznego oraz zdrowia i życia osób. Do drugiej grupy należy zaliczyć wyroki C 296/95 oraz C 325/99. W tych orzeczeniach ETS nie poprzestał na stosowaniu podstawowych zasad określonych w ustawodawstwie wspólnotowym, lecz dokonał interpretacji szczegółowych instytucji prawnych.

W przypadku orzeczeń dotyczących opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych, większość wyroków związana była zasadą swobodnego ustalania ceny maksymalnej na papierosy. W wyrokach C 13/77, C 287/89, C 306/91, C 216/98, C 302/00 ETS stawał konsekwentnie na stanowisku, że państwa członkowskie nie mogą w wewnętrznym ustawodawstwie wprowadzać regulacji, wpływając na wysokość ceny ustalonej przez producentów lub importerów. Inne orzeczenia dotyczyły terminu implementacji prawa wspólnotowego (C 41/82) oraz wykładni przepisów prawa wspólnotowego.

Orzeczenia ETS, które zostały wydane na podstawie dyrektyw regulujących akcyzę na oleje mineralne dotyczą zakresu stosowania zwolnień podatkowych (C 184/97, C 346/97). W tych wyrokach ETS podkreślił, iż z jednej strony państwa członkowskie nie mogą nakładać akcyzy w tych sytuacjach, w których prawo wspólnotowe przewiduje zwolnienie obligatoryjne, z drugiej jednak przyznał, że zwolnienia mają charakter wyjątkowy wobec zasady powszechności opodatkowania i muszą być interpretowane w sposób ścisły.

Zdecydowana większość orzeczeń związanych z opodatkowaniem napojów alkoholowych została wydana na podstawie ogólnej zasady niedyskryminacji (C 171/78, C 68/79, C 176/84, C 153/89, C 204/97). Pozostałe wyroki dotyczyły zakresu stosowania przywilejów podatków (C 367, 377/93, C 482/98), a także wprowadzania innych danin na wyroby podlegające podatkowi akcyzowemu (C 434/97, C 437/97). ETS orzekł, że nakładanie innych podatków jest dozwolone, pod warunkiem, że nie jest sprzeczne z celami stawianymi przez dyrektywy oraz nie zakłóca swobodnego przepływu towarów.

Orzecznictwo ETS w sprawach dotyczących podatku akcyzowego z jednej strony opiera się więc na realizacji zasady niedyskryminacji, z drugiej w szczegółowy sposób analizuje stopień dostosowania prawodawstwa wewnętrznego państw członkowskich do wymogów określonych przez dyrektywy. Rolą ETS jest porównywanie dwóch różnych porządków prawnych, prawa państw członkowskich i prawa wspólnotowego, i orzekanie o niezgodnościach między nimi⁴⁸. W przywołanych powyżej orzeczeniach daje się zauważyć, że ETS dokonuje zarówno szczegółowej analizy określonych instytucji prawnych przewidzianych w prawie Wspólnot Europejskich, np. dokonuje wykładni pojęć, jak również odwołuje się do ogólnie zakreślonych celów regulacji prawnej, do których zaliczyć można w szczególności dbałość o tworzenie zharmonizowanego systemu opodatkowania, który będzie realizował wymogi wewnętrznego rynku europejskiego⁴⁹. Działalność ETS nie

⁴⁸ F. Vanistendael, *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, „EC Tax Review” 1996, nr 3, s. 115.

⁴⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 11.

powinna być postrzegana jako środek represji wymierzony przeciwko państwom członkowskim, które nie realizują obowiązków wynikających z norm prawa europejskiego, lecz jako kolejny środek, obok harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich, umożliwiający swobodny, niezakłócony przepływ towarów w ramach wspólnego rynku.

EXCISE IN THE VERDICTS OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE

S u m m a r y

The article deals with the verdicts issued by the European Court of Justice concerning excise taxation. The ECJ is gaining in significance in the area of taxation. Initially, the interest of the ECJ focused on unifying VAT across the community of the 1970s but then the excise unification in the EU as of the 1st of January 1993 gave rise to new tax lawsuits. Since the unification of the excise regulations was only limited in scope, the ECJ's verdicts comprehensively concern all taxed goods and such excised goods as alcohol, tobacco, and mineral oil. The article presents the various types of tax suits brought to the ECJ, the total view of judicial decisions and the underlying taxation doctrine.