Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 28 listopada 2018 r.[1]

Sprawa C-567/17

UAB „Bene Factum”
przy udziale:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny, Litwa)]

Postępowanie prejudycjalne – Podatek akcyzowy – Alkohol częściowo skażony – Zwolnienia – Produkty nieprzeznaczone do spożycia przez ludzi – Formalne przeznaczenie produktów – Rzeczywista konsumpcja – Uprawnienie państwa przyjmującego do cofnięcia zwolnienia przyznanego w innym państwie członkowskim – Poważne ryzyko uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów – Postępowanie o stwierdzenie nieważności zwolnienia

1. Niektóre kosmetyki i produkty do higieny jamy ustnej produkowane w Polsce zawierające częściowo skażony alkohol są zwolnione w tym państwie z ujednoliconego podatku akcyzowego przewidzianego w dyrektywie 92/83/EWG[2]. Zasadniczo sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zwolnienie to utrzymuje się, w przypadku gdy po przewiezieniu produktów na Litwę w celu ich sprzedaży niektóre osoby spożywają je w tym państwie jako napój alkoholowy.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 92/83

2. Zgodnie z art. 27:

„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:

[…]

1 Język oryginału: hiszpański.

2 Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 206).

b) gdy są one denaturowane zgodnie z wymogami każdego państwa członkowskiego i używane do wytwarzania jakiegokolwiek produktu nieprzeznaczonego do spożycia przez ludzi;

[…]

5. Jeżeli państwo członkowskie stwierdzi, że produkt objęty zwolnieniem od podatku w myśl ust. 1 lit. a) lub b) powoduje wystąpienie wypadków uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów podatkowych, może ono odmówić przyznania zwolnienia lub wycofać już przyznane zwolnienie. Państwo członkowskie niezwłocznie zawiadamia o takim fakcie Komisję. Komisja przekazuje odpowiednie informacje innym państwom członkowskim w terminie jednego miesiąca od dnia ich otrzymania. Następnie, zgodnie z procedurą określoną w art. 24 dyrektywy 92/12/EWG, podjęta zostanie ostateczna decyzja. Państwa członkowskie nie mają obowiązku nadawania takiej decyzji mocy wstecznej.

[…]".

2. Dyrektywa 2008/118[3]

3. Zgodnie z brzmieniem art. 2:

„Wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie:

a) ich produkcji, w tym, w stosownych przypadkach, ich wydobycia na terytorium Wspólnoty;

b) ich importu na terytorium Wspólnoty".

4. Artykuł 7 stanowi:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;

b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;

c) produkcj[ę] wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcj[ę] niezgodn[ą] z przepisami;

d) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

[…]".

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

5. Artykuł 33 ust. 1 brzmi następująco:

„[…] w przypadku gdy wyroby akcyzowe dopuszczone już do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim w celu ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, podlegają one podatkowi akcyzowemu, a podatek ten staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.

Na użytek niniejszego artykułu »przechowywanie do celów handlowych« oznacza przechowywanie wyrobów akcyzowych przez osobę inną niż osoba prywatna lub przez osobę prywatną do celów innych niż na użytek własny i przewożenie tych wyrobów przez tę osobę […]".

B. Prawo litewskie

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas[4]

6. Artykuł 27 ust. 1 pkt 1 przewiduje zwolnienie z podatku akcyzowego „alkoholu etylowego uznanego za skażony alkohol etylowy objęty zwolnieniem z podatku akcyzowego".

7. Zgodnie z art. 28 ust. 1 tej ustawy „zwolnienie z podatku akcyzowego stosuje się w odniesieniu do alkoholu etylowego skażonego zgodnie z wymogami odpowiedniego państwa członkowskiego i wykorzystywanego do wytwarzania produktów niespożywczych, który ma podlegać zwolnieniu z podatku akcyzowego na mocy art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy [92/83]".

2. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės[5]

8. Zgodnie z pkt 3 ppkt 3:

„Zwolnienie z podatku akcyzowego przyznaje się w odniesieniu do skażonego alkoholu etylowego przywożonego z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej wyłącznie w przypadku, […] gdy jest on zawarty w produktach niespożywczych, a stosowanie skażonego alkoholu etylowego w takich produktach niespożywczych w państwie członkowskim, z którego produkty te są przywożone, nie podlega obowiązkowi uiszczenia podatku akcyzowego".

II. Okoliczności faktyczne i pytanie prejudycjalne

9. Bene Factum jest spółką z siedzibą na Litwie, gdzie wytwarza i sprzedaje kosmetyki i inne środki higieny osobistej.

10. W latach 2009–2014 spółka ta przywoziła w celach handlowych płyny do płukania ust i alkohol kosmetyczny pod różnymi nazwami nabyte od spółki z siedzibą w Polsce, której produkcja była przeznaczona wyłącznie dla Bene Factum.

11. Bene Factum nie ograniczyła się do zamawiania spornych produktów od polskiej spółki, lecz także kontrolowała jej proces produkcyjny, decydując o składzie, wyglądzie opakowania i etykietowaniu produktów oznaczonych znakiem towarowym „BF cosmetics", stanowiącym własność Bene Factum.

4 Ustawa o podatku akcyzowym nr XI-722 z dnia 1 kwietnia 2010 r.

5 Rozporządzenie w sprawie stosowania w Republice Litewskiej art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy [92/83]. Uchwała rządu Republiki Litewskiej nr 902 z dnia 13 czerwca 2002 r.

12. W chwili dopuszczenia produktów do swobodnego obrotu w Polsce zawarty w nich alkohol etylowy był skażany poprzez dodanie alkoholu izopropylowego zgodnie z przepisami tego państwa.

13. Bene Factum nie zgłosiła przywozu tych produktów do Republiki Litewskiej, ani nie zapłaciła podatku akcyzowego od zawartego w nich alkoholu etylowego, ponieważ alkohol ten był skażony.

14. Litewski organ podatkowy przeprowadził kontrolę podatkową, w wyniku której odkrył, że produkty przywożone i dostarczane przez Bene Factum były sprzedawane przez różnych dystrybutorów hurtowych i detalicznych (takich jak spółki zarządzające kioskami), którzy sprzedawali je głównie jako napoje alkoholowe.

15. Opierając się na zasadzie przewagi treści nad formą, litewski organ podatkowy stwierdził, że produkty te były przeznaczone do spożycia przez ludzi jako napoje alkoholowe, w związku z czym zawarty w nich alkohol etylowy nie powinien być zwolniony z podatku akcyzowego. W konsekwencji organ podatkowy stwierdził, że Bene Factum była podatnikiem wspomnianego podatku i nakazał jej zapłatę tego podatku.

16. Bene Factum bezskutecznie zaskarżała kolejne decyzje organu podatkowego do komisji ds. sporów podatkowych i do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa), który utrzymał te decyzje w mocy.

17. Bene Factum odwołała się od powyższego wyroku do Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższego sądu administracyjnego, Litwa). Zdaniem tego sądu jest powszechnie znanym faktem, że na Litwie niektóre osoby, zazwyczaj osoby uzależnione od alkoholu lub mające szczególnie niskie dochody, a także osoby bezdomne, spożywają produkty, takie jak sporne produkty, w celu upojenia się, to znaczy spożywają je jako napoje alkoholowe.

18. Sąd odsyłający nie ma wątpliwości, że Bene Factum wiedziała, iż produkty te były spożywane przez określoną grupę osób jako napoje alkoholowe[6]. Chociaż spółka ta nie sprzedawała produktów bezpośrednio konsumentom końcowym, oznakowanie wybrane przez nią (np. wskazanie procentowej zawartości alkoholu), dodanie aromatów (stosowanie środków aromatyzujących), unikanie skażania alkoholu etylowego zgodnie z przepisami litewskimi oraz niska cena i inne okoliczności mogą być uznane za czynniki, które przyczyniły się do spożywania tych produktów jako napojów alkoholowych.

19. Sąd odsyłający uznał, że Bene Factum nie tylko wiedziała o tym, że sporne produkty (ich część) przywożone przez nią na Litwę były spożywane przez niektóre osoby jako napoje alkoholowe, lecz także że uwzględniła tę okoliczność przy zamawianiu wytwarzania wspomnianych produktów[7].

20. Sąd odsyłający nie ma wątpliwości, że zamierzonym podstawowym zastosowaniem wymienionych produktów jest kosmetyka i higiena osobista. Nie ulega również wątpliwości, że osoby, które nabywały te produkty w celu upojenia się, wiedziały, że kupują i spożywają jako napoje alkoholowe właśnie kosmetyki i inne środki higieny osobistej[8]. Sąd wskazuje ponadto, że zlecając wytwarzanie produktów i przywożąc je na Litwę, Bene Factum była pewna, że produkty te były (mogły być) spożywane przez niektóre osoby jako napoje alkoholowe w celu upojenia się[9].

6 Postanowienie odsyłające, pkt 12.

7 Ibidem, pkt 13–14.

8 Ibidem, pkt 27.

9 Ibidem, pkt 28.

21. Po wyjaśnieniu, że „stanowisko organu podatkowego wskazuje, iż niniejsza sprawa nie jest oparta na zwolnieniu przewidzianym w art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83", Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny) zwraca się z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy [92/83] należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do wszelkich produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi zgodnie z ich zasadniczym (bezpośrednim) przeznaczeniem (użytkiem), niezależnie od tego, że niektóre osoby spożywają kosmetyki i środki higieny osobistej, takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, jako napoje alkoholowe w celu upojenia się?

2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze ma wpływ okoliczność, że podmiot, który przywoził sporne produkty z państwa członkowskiego, wiedział, iż produkty zawierające skażony alkohol etylowy, wytwarzane na jego zamówienie i dostarczane (sprzedawane) konsumentom końcowym na Litwie przez inne osoby, są spożywane przez niektóre osoby jako napoje alkoholowe, i w związku z tym podmiot ten wytwarzał i etykietował te produkty, biorąc tę okoliczność pod uwagę, w celu sprzedaży możliwie jak największej ich liczby?".

III. Zwięzłe przedstawienie argumentów stron

22. Zdaniem Bene Factum wykładnia art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83 i nieobjęcie zwolnieniem z podatku akcyzowego od alkoholu nie może zależeć od tego, że osoby o niskiej integracji społecznej decydują się spożywać [10] produkty kosmetyczne jako napój, wypaczając ich normalne przeznaczenie.

23. Kwalifikacja produktu wprowadzanego do obrotu zależy od obiektywnych okoliczności, takich jak przeznaczenie zadeklarowane przez producenta (zgodnie z informacjami podanymi na opakowaniu wraz z danymi zawartymi w dokumentacji dotyczącej wprowadzania do obrotu oraz badaniami laboratoryjnymi przeprowadzonymi podczas produkcji), zwolnienie z podatku akcyzowego przyznane przez polskie organy podatkowe, a także badania litewskiego laboratorium celnego, które przyznało produktowi klasyfikację CN 33 („produkty kosmetyczne") zgodnie z Nomenklaturą scaloną [11].

24. Nieuznanie zwolnienia byłoby sprzeczne z pojęciami „produktu spożywczego" i „produktu kosmetycznego", odzwierciedlonymi w innych obszarach systemu prawnego Unii, które służyłyby ich przeznaczeniu, a nie sposobowi, w jaki można je wykorzystać w praktyce, lub wykorzystaniu innemu niż to, do jakiego są one przeznaczone.

25. Ponadto uznanie zwolnienia w Polsce musi obowiązywać w stosunku do pozostałych państw członkowskich, ponieważ wynika ono z powołania jednolitego stosowania dyrektywy 92/83 w całej Unii.

26. Wreszcie, chociaż art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83 zezwala państwom członkowskim na odmowę zwolnienia przyznanego przez inne państwo członkowskie w celu uniknięcia uchylania się, omijania lub naruszania przepisów podatkowych, w niniejszym przypadku procedura określona we wspomnianym przepisie nie została wszczęta. Litewski organ podatkowy wycofał zwolnienie, nie poddając się kontroli pozostałych państw członkowskich i Komisji Europejskiej, która jest właściwa do wydania ostatecznej decyzji w tym względzie.

10 W kontekście niniejszej opinii pod pojęciem „spożywania" w rzeczywistości należy rozumieć „picie".

11 Nomenklatura scalona (zwana dalej „CN") jest określona 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 (Dz.U. 1987, L 256, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 2, s. 382).

27. Rząd grecki analizuje dwa warunki nałożone w art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83. W odniesieniu do pierwszego warunku (skażenie produktu) wskazuje on, że w przypadku produktów kosmetycznych i środków do higieny jamy ustnej istotne jest, aby skażenie było dokonywane na bazie substancji, które nie są bardzo agresywne, są niskiej toksyczności, mają zapach, który nie jest nieprzyjemny, oraz nie powodują reakcji alergicznych lub podrażnień. W związku z tym zalecono stosowanie alkoholu izopropylowego [12] w celu minimalnego skażenia alkoholu etylowego, a tym samym skorzystania ze zwolnienia. Wymóg ten został spełniony w niniejszej sprawie.

28. W odniesieniu do drugiego warunku, który dotyczy przeznaczenia do spożycia przez ludzi, rządy grecki i czeski zasadniczo zgadzają się, że należy wykraczać poza formalne nazewnictwo produktu, aby zbadać jego rzeczywiste wykorzystanie. Postępowanie importera jest istotne, aby móc stwierdzić, czy warunek ten jest spełniony, czy nie. Oba rządy analizują zachowanie Bene Factum i uważają, że zwolnienie nie byłoby właściwe.

29. W szczególności rząd czeski podnosi, że Bene Factum z pewnością nie konkurowała z innymi producentami produktów kosmetycznych, lecz z producentami napojów alkoholowych. Osiągając w ten sposób zwolnienie z podatku akcyzowego, spółka naruszała ogólny cel, jakim jest zapewnienie wolnej konkurencji, zgodnie z którym produkty tego samego rodzaju powinny być opodatkowane na tym samym poziomie.

30. Rząd litewski zaprzecza temu, by Bene Factum mogła skorzystać ze zwolnienia, ze względu na rzeczywiste przeznaczenie produktu kosmetycznego. Zgadza się, że wzajemne uznawanie wymaga, aby zwolnienie miało zastosowanie w państwie członkowskim innym niż to, które je uznało, lecz nie uniemożliwia stwierdzenia, że produkt, który formalnie nie jest przeznaczony do spożycia przez ludzi, w rzeczywistości jest przeznaczony do takiego spożycia oraz że jest to przypadek uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów.

31. Aby zweryfikować tę kwestię, rząd litewski przeprowadza analizę czynów Bene Factum i elementów, które prowadzą do stwierdzenia, że poprzez wprowadzanie spornych produktów na rynek litewski spółka przeznaczała je do spożycia przez ludzi jako napój alkoholowy.

32. Zdaniem rządu portugalskiego przeważającymi czynnikami są zastosowanie skażonego alkoholu w produkcie wprowadzanym do obrotu oraz okoliczność, że produkt ten był skierowany do przeznaczenia innego niż spożycie przez ludzi. Zwolnienie powinno zatem zostać uznane, nawet jeśli niektóre osoby spożywają ten produkt jako napój alkoholowy, ponieważ osoby te wiedziały lub powinny były wiedzieć, że kupowały lub spożywały produkty kosmetyczne lub środki do higieny osobistej.

33. Komisja analizuje dwa warunki wymagane przez art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83 do uznania zwolnienia i powołuje się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 grudnia 2000 r., Włochy/Komisja [13], w którym stwierdzono, że należy dokonać uznania, mimo iż „rzeczywiste przeznaczenie [produktu] nie odpowiada nazwie nadanej mu przez operatora".

34. Jednakże, jak utrzymuje Komisja, we wspomnianym wyroku w pkt 50 wskazano, że „zwolnienie produktów, o których mowa w art. 27 ust. 1 lit. a)–b) dyrektywy 92/83, stanowi zasadę, a odmowa jego przyznania wyjątek". Uprawnienie przyznane państwom członkowskim na mocy art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83, dotyczące ustanowienia warunków „w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów", nie wyklucza bezwarunkowego charakteru obowiązku zwolnienia przewidzianego we wspomnianym przepisie.

12 Powołuje się na zalecenie ITEG/R/3/2014 grupy projektowej Fiscalis (FPG/013).

13 Sprawa C-482/98, EU:C:2000:672, pkt 42.

35. Komisja odwołuje się do art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83 jako sposobu na odmowę przez państwo członkowskie przyznania zwolnienia lub wycofania zwolnienia już przyznanego, jeżeli powoduje ono wystąpienie wypadków uchylania się, omijania lub naruszania przepisów podatkowych. Środki te podlegają jednak kontroli innych państw członkowskich i Komisji. Dodaje ona, że właśnie w maju 2016 r. Litwa wszczęła postępowanie określone we wspomnianym przepisie w odniesieniu do produktów tego samego rodzaju, jak w niniejszej sprawie, oraz że Komitet ds. Podatku Akcyzowego postanowił jednak nie podejmować decyzji w przedmiocie tego postępowania.

36. Na tej podstawie Komisja uważa, że w okolicznościach niniejszego postępowania nie można odmówić zwolnienia, jeżeli spełnione są wymogi określone w art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83, z wyjątkiem przypadków uchylania się, omijania lub naruszania przepisów podatkowych, uznanych zgodnie z procedurą określoną w art. 27 ust. 5 wymienionej dyrektywy.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

37. Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynęły do sekretariatu Trybunału Sprawiedliwości w dniu 26 września 2017 r.

38. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez Bene Factum, rządy: czeski, grecki, portugalski i litewski, a także przez Komisję. Tylko rząd litewski i Komisja wzięły udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 19 września 2018 r.

V. Ocena

39. Środek ciężkości pierwszego pytania prejudycjalnego opiera się na znaczeniu wyrażenia „produkt nieprzeznaczony do spożycia przez ludzi", które zastosowano w art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy z *obiektywnego* i ogólnego punktu widzenia można odmówić zwolnienia z ujednoliconego podatku akcyzowego, o którym mowa w tym przepisie, w przypadku gdy produkt kosmetyczny zawierający skażony alkohol, który zasadniczo nie jest przeznaczony do spożycia przez ludzi, w praktyce jest spożywany jako napój alkoholowy.

40. Drugie pytanie prejudycjalne precyzuje pierwsze pytanie, dodając element *subiektywny*, to znaczy zamiar spółki, która produkuje lub wprowadza do obrotu produkt, przedstawiając go w sposób zachęcający do jego spożycia jako napoju alkoholowego.

41. Pragnę przypomnieć, że w świetle okoliczności faktycznych i zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego:

– Bene Factum sprzedawała swoje produkty na Litwie, zlecając produkcję polskiej spółce zgodnie z jej wskazaniami, które obejmowały dodanie alkoholu skażonego zgodnie z polskimi przepisami [14]. Produkty były dopuszczone do konsumpcji w Polsce, gdzie stosowano zwolnienie, i przewożone na Litwę w celu wprowadzenia ich do obrotu bez płacenia podatku akcyzowego;

– produkty sprzedawane na Litwie były spożywane przez niektórych konsumentów w celu upojenia się za niewielką cenę [15]. Bene Factum nie tylko wiedziała o tej okoliczności, lecz także ułatwiała ją [16].

14 Wykorzystywała alkohol izopropylowy, który zgodnie z uwagami stron jest jednym ze sposobów skażania wiążącym się z niższym stopniem toksyczności.

15 W postanowieniu odsyłającym jest mowa o osobach uzależnionych od alkoholu lub osobach mających niskie dochody.

16 Przy rozpatrywaniu tego postępowania sąd odsyłający bierze pod uwagę, między innymi, następujące dane: a) na etykiecie jest oznaczona procentowa zawartość alkoholu, która jest czymś nieistotnym i nietypowym dla produktów kosmetycznych; b) dodano aromaty i smaki; c) nie są stosowane procedury skażania przyjęte na Litwie; oraz d) cena sprzedaży jest szczególnie niska.

42. Te dwa pytania prejudycjalne nie dotyczą jednak problemów związanych z możliwością odmowy uznania przez państwa członkowskie przyznanych już zwolnień od podatku akcyzowego, w przypadku gdy państwa te wykryją istnienie „uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów". Sąd odsyłający wyraźnie podkreśla, że organ podatkowy nie odmówił zwolnienia, powołując się na art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83, dlatego sąd nie zwraca się o jego wykładnię [17]. Uważam jednak, że nic nie stoi na przeszkodzie, by Trybunał Sprawiedliwości odniósł się do niego w swojej odpowiedzi na pytania prejudycjalne [18].

A. Alkohol jako przedmiot opodatkowania

43. W myśl art. 2 dyrektywy 2008/118 zdarzenie podatkowe w podatku akcyzowym następuje w momencie produkcji lub importu alkoholu. Obowiązek uiszczenia podatku powstaje jednak wraz z „dopuszczeniem do konsumpcji", w której to chwili art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 określa moment powstania obowiązku podatkowego [19].

44. Ze względu na to, że akcyza jest podatkiem od konsumpcji produktów, na które jest ona nakładana (motyw dziewiąty dyrektywy 2008/118), logiczne jest, że opodatkowanie alkoholu dotyczy tego, który ma być stosowany w napojach pochodnych.

45. Z tego powodu, przeciwnie, dyrektywa 92/83 wprowadza (art. 27 ust. 1) szereg zwolnień dla alkoholi, które nie są przeznaczone do spożycia jako napoje. Wyjątki te obejmują wyjątek dotyczący stosowania alkoholu skażonego.

46. Wymieniony art. 27 ust. 1 wprowadza dwa przypadki zwolnienia:

– alkohol całkowicie skażony [ust. 1 lit. a)], w stosunku do którego zmienia się całkowicie jego zapach, smak i kolor. Gdy produkty są rozprowadzane w postaci alkoholu całkowicie skażonego po dodaniu niektórych substancji, muszą to być substancje dozwolone w przepisach państwa członkowskiego. Jest to radykalne przetworzenie, do którego stosuje się względne ujednolicenie, ponieważ substancje zatwierdzone przez każde państwo członkowskie są uznawane w całej Unii Europejskiej [20];

– alkohol częściowo skażony [ust. 1 lit. b)]. W innych przypadkach ze względu na potrzeby produkcyjne stosowanie całkowicie skażonego alkoholu nie jest właściwe i wymagane jest stosowanie alkoholi, których skażenie jest bardziej umiarkowane, tak aby wpływać tylko na jego zapach lub smak [21]. W tych przypadkach nie istnieje ujednolicenie, więc każde państwo reguluje substancje skażające określone w jego własnym ustawodawstwie.

17 Punkt 30 postanowienia odsyłającego.

18 „[To pominięcie] nie stanowi przeszkody dla udzielenia mu przez Trybunał wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten zawarł owe kwestie w treści swych pytań (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 maja 2017 r., Chávez-Vilchez i in., C-133/15, EU:C:2017:354, pkt 48; z dnia 14 listopada 2017 r., Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo)". Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Coman i in. (C-673/16, EU:C:2018:385), pkt 22.

19 Dopuszczenie do konsumpcji wiąże się z „procedurą zawieszenia poboru akcyzy", która jest mechanizmem przewidzianym w dyrektywie 2008/118 w celu opóźnienia powstania obowiązku podatkowego i odroczenia płatności podatku. Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118, który precyzuje, co należy rozumieć pod pojęciem „dopuszczenia do konsumpcji", opiera się na czterech przesłankach zawartych w pojęciu „procedury zawieszenia poboru akcyzy".

20 Substancje te są wymienione w rozporządzeniu 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. 1993, L 288, s. 12 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 249).

21 Substancje skażające stosowane w całkowitym skażeniu zazwyczaj są bardzo agresywne ze względu na swój zapach lub smak oraz nie nadają się do zastosowań, które wymagają nałożenia ich na ciało, jak to ma miejsce na przykład w przypadku produktów kosmetycznych lub środków do higieny jamy ustnej.

B. W przedmiocie zwolnienia, o którym mowa w art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83

47. Zwolnienie to jest uzależnione od jednoczesnego spełnienia następujących przesłanek:

– alkohol musi zostać poddany skażeniu zgodnie z wymogami państwa członkowskiego;

– alkohol (częściowo skażony) musi zostać użyty do wytworzenia dowolnego produktu;

– wytworzony w ten sposób produkt nie może być przeznaczony do spożycia przez ludzi.

48. Brzmienie tego przepisu wskazuje na jednoczesne wystąpienie czynników o charakterze obiektywnym. Taka też jest linia orzecznicza przyjęta przez Trybunał Sprawiedliwości:

– Trybunał stwierdził, że „jeżeli […] alkohol zawarty w produkcie nieprzeznaczonym do spożycia przez ludzi został poddany skażeniu zgodnie z metodą zatwierdzoną w państwie członkowskim, należy zastosować zwolnienie przewidziane w lit. b) wspomnianego przepisu” [22];

– z punktu widzenia zastosowania produktu Trybunał dodał, że „odmowa zwolnienia produktu, który spełnia wymogi przewidziane w art. 27 ust. 1 lit. b) rzeczonej dyrektywy, wyłącznie z tego powodu, iż stwierdzono, że jego rzeczywiste przeznaczenie nie odpowiada nazwie nadanej mu przez przedsiębiorcę, byłaby sprzeczna z dyrektywą 92/83” [23].

49. Motywy od pierwszego do trzeciego dyrektywy 92/83 dotyczą wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i wskazują, że ważne jest ustalenie wspólnych definicji dla wszystkich tych produktów. W motywie czwartym podkreślono, że „praktyczne jest oparcie takich określeń na definicjach przyjętych w Nomenklaturze scalonej, obowiązującej w chwili przyjęcia niniejszej dyrektywy”. Rzeczywiście w art. 20 tej dyrektywy użyto Nomenklatury scalonej do zdefiniowania pojęcia „alkoholu etylowego”.

50. Zgodnie z tymi wytycznymi użyteczne może być przypomnienie kryteriów Trybunału Sprawiedliwości dotyczących właściwej klasyfikacji produktów zgodnie z Nomenklaturą scaloną.

51. W wyroku Sachsenmilch stwierdzono, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w celu zagwarantowania pewności prawa i łatwości kontroli, identyfikacja decydującego kryterium klasyfikacji taryfowej produktów powinna zasadniczo opierać się na ich obiektywnych cechach i właściwościach, określonych brzmieniem pozycji CN i uwag do sekcji i działów” [24]. Trybunał Sprawiedliwości ocenił możliwość nabycia „obiektywnych cech (czy też jednej cechy) i właściwości, w szczególności w zakresie składu, wyglądu i smaku”, a do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy warunki te są spełnione [25].

22 Wyrok z dnia 7 grudnia 2000 r., Włochy/Komisja (C-482/98, EU:C:2000:672), pkt 41.

23 Ibidem, pkt 42.

24 Wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., Sachsenmilch (C-196/05, EU:C:2006:383), pkt 22. Sprawa ta dotyczyła zmian, jakie mogły wystąpić w serze podczas jego przechowywania.

25 Ibidem, sentencja.

52. To samo orzecznictwo, w myśl którego decydującego kryterium dla klasyfikacji taryfowej towarów należy poszukiwać zasadniczo w ich obiektywnych cechach i właściwościach, zostało przytoczone w wyroku Siebrand [26], zgodnie z którym:

– aby ustalić zasadniczą cechę, czynniki mogą się różnić w zależności od rodzaju towarów, w związku z czym należy brać pod uwagę zarówno cechy ilościowe, jak i jakościowe [27];

– w szczególności „w celu określenia ich zasadniczego charakteru można wziąć pod uwagę kilka cech i obiektywnych właściwości" oraz „zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem smak może stanowić cechę i obiektywną właściwość produktu" [28];

– oprócz powyższych czynników przeznaczenie produktu może się opierać na „obiektywn[ym] kryterium klasyfikacji, o ile jest ono właściwe temu produktowi, co daje się ocenić na podstawie jego obiektywnych cech i właściwości" [29].

53. Z wyżej wymienionych wyroków można wywnioskować, że co do zasady, jeżeli występują elementy, które *obiektywnie* definiują zwolnienie, należy uznać to zwolnienie. Zgodnie z tą zasadą należałoby zastosować zwolnienie przyznane przez Polskę, ponieważ produkty będące przedmiotem sporu odpowiadają kategorii kosmetyków w rozumieniu rozporządzenia nr 1223/2009 [30], w których wytworzeniu użyto alkoholu skażonego i które same w sobie nie są przeznaczone do spożycia przez ludzi.

54. Kwalifikację tę przyjęli nawet biegli z litewskiego laboratorium celnego na wniosek organu podatkowego tego państwa i została ona potwierdzona przez krajową (litewską) inspekcję produktów nieżywnościowych [31].

55. W pozostałym zakresie sąd odsyłający wyraźnie stwierdza, iż nie ma „wątpliwości, że zasadniczym (pierwotnym) przeznaczeniem spornych produktów jest kosmetyka i higiena osobista" [32].

C. W przedmiocie wewnątrzwspólnotowego obrotu produktami zawierającymi alkohol częściowo skażony i w przedmiocie kontroli zwolnienia

56. Alkohol etylowy może być używany w państwie członkowskim, w którym jest produkowany, lub rozprowadzany między różnymi państwami członkowskimi, tak jak w niniejszym przypadku (towary są transportowane z Polski na Litwę).

57. Alkohol skażony może być transportowany jako taki lub zawarty w wytworzonym już produkcie. Ostatni z wymienionych przypadków dotyczy niniejszego sporu, ponieważ kosmetyki i płyny do płukania ust ze znakiem towarowym BF zostały wyprodukowane w Polsce z użyciem alkoholu, którego skażenie zostało przeprowadzone zgodnie z polskimi przepisami.

26 Wyrok z dnia 7 maja 2009 r. (C-150/08, EU:C:2009:294), pkt 24. Sprawa ta dotyczyła napojów wyprodukowanych na bazie sfermentowanego alkoholu, którego skład obejmował kilka substancji, i konieczne było ustalenie, która z nich nadawała mu zasadniczy charakter.

27 Odnosi się do „właściwości materiału lub składnika, jego wielkości, ilości, masy lub wartości, lub […] roli, jaką odgrywa zasadniczy materiał przy zastosowaniu towaru" (pkt 34).

28 Ibidem, pkt 35–36.

29 Ibidem, pkt 38.

30 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) z dnia 30 listopada 2009 r. dotyczące produktów kosmetycznych (Dz.U. 2009, L 342, s. 59).

31 Jak wynika z uwag na piśmie przedstawionych przez Bene Factum (pkt 10–12), w opiniach biegłych skarbowych powołanych przez litewską administrację produkty zostały zaklasyfikowane do działu 33, podpozycje CN 33 04 99 00 (preparaty upiększające, do makijażu i pielęgnacji skóry) i CN 33 06 90 00 (preparaty do higieny jamy ustnej lub zębów).

32 Postanowienie odsyłające, pkt 27.

58. Pomimo że zgodnie z art. 33 ust. 1 dyrektywy 2008/118 przetransportowanie produktów wytworzonych w celach handlowych powoduje przeniesienie władztwa podatkowego z Polski na Litwę, co do zasady nie dotyczy ono zwolnienia, ponieważ prawo litewskie uznaje stosowanie na Litwie zwolnienia przyznanego w innym państwie członkowskim [33].

59. Uznanie to jest zgodne z wyrokiem Repertoire Culinaire, w której Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „jednolite stosowanie przepisów dyrektywy 92/83 wymaga, by objęcie produktu akcyzą czy wyłączenie z niej lub zwolnienie produktu z akcyzy w państwie członkowskim zostało co do zasady uznane przez inne państwa członkowskie […]. Odmienna wykładnia zagrażałaby osiągnięciu celu realizowanego przez tę dyrektywę i mogłaby utrudniać swobodny przepływ towarów” [34].

60. Konieczna jest jednak wyważona ocena powyższego stwierdzenia, ponieważ przypadki zwolnienia określone w art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83 poprzedza ustęp wprowadzający, który podkreśla zapobieganie wypadkom „uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów” przy stosowaniu zwolnienia [35].

61. W wyroku w sprawie Repertoire Culinaire uwzględniono te granice, gdy stwierdzono, że „państwo członkowskie nie może być związane błędnym zastosowaniem przepisów dyrektywy 92/83 przez inne państwo członkowskie ani zostać pozbawione możliwości – uznanej w motywie dwudziestym drugim i art. 27 dyrektywy – podjęcia środków w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania przepisów oraz zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień” [36]. Dodano, że „stwierdzenie takiego błędnego zastosowania lub przyjęcia takich środków powinno być oparte na konkretnych, obiektywnych i podlegających weryfikacji dowodach” [37].

62. Zgodnie z tymi przesłankami Trybunał orzekł, że w przypadku gdy niektóre produkty, które zostały zwolnione z podatku akcyzowego na podstawie dyrektywy 92/83 i dopuszczone do konsumpcji w państwie członkowskim, w którym zostały wytworzone, „są przeznaczone do sprzedaży w innym państwie członkowskim, to ostatnie musi zagwarantować identyczne traktowanie tych produktów na jego terytorium, chyba że istnieją konkretne, obiektywne i podlegające weryfikacji dowody, które wskazują, że […] zgodnie z art. 27 ust. 1 [dyrektywy 92/83] przyjęcie środków w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów […] jest uzasadnione” [38].

63. Można zatem stwierdzić, że władze litewskie mają możliwość sprawowania kontroli a posteriori nad zwolnieniem przyznanym w Polsce. Nadal istnieją jednak pewne wątpliwości dotyczące kryteriów i procedury w tym zakresie. Przytoczone powyżej orzecznictwo nie zawiera wyczerpujących wskazówek, kiedy i w jaki sposób państwo członkowskie może odmówić tego zwolnienia, w szczególności w przypadkach, gdy produkty korzystające z niego w innym państwie członkowskim zostały przywiezione do państwa członkowskiego przeznaczenia, które powołuje się na podstawy, by odmówić zwolnienia.

33 Paragraf 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie stosowania w Republice Litewskiej art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/83.

34 Wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. (C-163/09, EU:C:2010:752), pkt 41–42.

35 Przepis jest zatem odzwierciedleniem treści motywu dwudziestego drugiego, to znaczy państwa członkowskie „nie powinny zostać pozbawione środków zwalczania wszelkich wypadków uchylania się od przepisów podatkowych, ich omijania lub naruszania, jakie mogą występować w zakresie zwolnień od podatku”.

36 Wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. (C-163/09, EU:C:2010:752), pkt 43. [Zdanie drugie przypisu nie dotyczy wersji polskiej].

37 Ibidem, pkt 44.

38 Ibidem, pkt 45 i sentencja.

D. W przedmiocie kryteriów uzasadniających cofnięcie zwolnienia

1. „Rzeczywiste" przeznaczenie produktu

64. Sąd odsyłający podkreśla rozbieżność między formalnym opisem produktu wytworzonego w Polsce, a następnie przetransportowanego na Litwę (kosmetyki lub środki do higieny), a rzeczywistością jego spożywania przez niektóre osoby na Litwie jako napoju alkoholowego. Sąd zmierza do ustalenia, czy ten ostatni czynnik jest wystarczający do stwierdzenia, że jest to „produkt nieprzeznaczony do spożycia przez ludzi", co doprowadziłoby do cofnięcia zwolnienia przysługującego produktowi.

65. Problem polega na dokonaniu oceny, jakie czynniki pozwalają litewskim organom podatkowym (i sądowi orzekającemu w przedmiocie ich decyzji) wnioskować, że aspekty materialne wykraczają poza granice zwykłego, formalnego określenia przeznaczenia produktu.

66. Dokonując oceny wszystkich elementów, cech i obiektywnych właściwości w celu prawidłowej klasyfikacji produktu, organ krajowy musi wziąć pod uwagę przeznaczenie produktu, które jest nierozerwalnie związane z jego charakterem i cechami. Nic nie wskazuje na to, że polskie organy nie uwzględniły tego kryterium, włączając sporne produkty do kategorii kosmetyków.

67. Wydaje się, że w wyroku Repertoire Culinaire [39] uznano, że nawet poza przypadkami uchylania się, omijania lub naruszania przepisów błędna kwalifikacja produktu przez państwo członkowskie (dla celów rozpatrywanego zwolnienia) może być poprawiona przez inne państwo [40]. Jednakże w niniejszej sprawie litewskie organy nie powołują się na błąd polskich organów, ponieważ polskie organy zaklasyfikowały produkty Bene Factum jako kosmetyki, a nie jako żywność.

68. Ponadto litewskie organy i sąd odsyłający przyznają, że *głównym* przeznaczeniem tych produktów jest zastosowanie kosmetyczne. Dodają jednak, że strategia handlowa Bene Factum polega na wprowadzeniu produktów do sprzedaży po zwolnieniu z podatku akcyzowego z zamiarem, by pewna część populacji spożywała je jako napój, a tym samym by spółka czerpała zyski ze wzrostu sprzedaży.

69. Uważam, że wspomniany czynnik o charakterze raczej *socjologicznym* nie wystarcza, by cofnąć zwolnienie przyznane dla produktów w Polsce. Pragnę przypomnieć, że zgodnie z wyrokiem Włochy/Komisja „odmowa zwolnienia produktu, który spełnia wymogi przewidziane w art. 27 ust. 1 lit. b) rzeczonej dyrektywy, wyłącznie z tego powodu, iż stwierdzono, że jego *rzeczywiste przeznaczenie* nie odpowiada nazwie nadanej mu przez przedsiębiorcę, byłaby sprzeczna z dyrektywą 92/83" [41].

70. Inne rozwiązanie wprowadziłoby elementy niepewności prawa do wewnątrzwspólnotowego obrotu tych samych produktów, co spowodowałoby zniekształcenie rynku, ponieważ w niektórych państwach członkowskich produkty te byłyby sprzedawane jako opodatkowane, a w innych jako zwolnione z podatku. Ocena, kiedy i w jakich proporcjach przeznaczenie produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi de facto i w praktyce zostaje zastąpione przez ich rzeczywiste przeznaczenie, zależy od ocen zmieniających się w danej chwili i w danych państwach (lub nawet w ich regionach), które borykają się z ujednoliceniem podatków będącym celem realizowanym przez dyrektywę 92/83.

39 Wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. (C-163/09, EU:C:2010:752), pkt 43.

40 Oczywiście w drodze złożonej procedury, o której jest mowa w dalszej części.

41 Wyrok z dnia 7 grudnia 2000 r., Włochy/Komisja (C-482/98, EU:C:2000:672), pkt 42 (wyróżnienie moje).

2. Uchylanie się, omijanie lub nadużywania przepisów

71. Przyznane już zwolnienie mogłoby jednak zostać cofnięte w przypadku, gdyby „dane państwo członkowskie powołało się na konkretne elementy uzasadniające istnienie poważnego ryzyka uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów”[42], co doprowadziłoby do zmiany przedmiotu sporu na stosowanie art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83.

72. Nie wykluczam, że postępowanie Bene Factum, tak jak zostało ono opisane przez sąd odsyłający, można by ewentualnie zaliczyć do jednej z tych kategorii[43]. Jak jednak wynika z postanowienia odsyłającego[44], władze litewskie nie oparły się na art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83 przy odmowie uznania zwolnienia przysługującego produktom spółki Bene Factum. Ponadto żadne z dwóch pytań prejudycjalnych nie dotyczy wykładni tego przepisu.

73. Jeśli tak jest, a ustalenie tej kwestii należy wyłącznie do wspomnianego sądu, rozpatrywana podstawa cofnięcia zwolnienia raczej nie wchodzi w rachubę. Jak już wspomniano, skuteczność powyższej podstawy jest uzależniona od tego, czy dane państwo powołuje się na nią oraz przedstawia wspomniane wyżej „konkretne, obiektywne i podlegające weryfikacji dowody istnienia poważnego ryzyka uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów”.

74. Poniższe uwagi mają zatem charakter ewentualny, na wypadek gdyby Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że mimo wszystko należy zastosować art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83, aby przedstawić sądowi odsyłającemu użyteczne elementy oceny, odnośnie do których nie sformułował, przynajmniej bezpośrednio, swoich pytań.

E. W przedmiocie procedury cofnięcia zwolnienia w związku z poważnym ryzykiem uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów

75. Z brzmienia art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83 Komisja wnioskuje w swoich uwagach na piśmie, że zwolnienia można odmówić jedynie w przypadku uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów, jeżeli przypadki te są uznawane zgodnie z procedurą, o której mowa we wspomnianym ustępie.

76. Stwierdzenie to jest po części prawdziwe, a po części nieścisłe.

77. Jest ono prawdziwe w zakresie, w jakim mechanizm określony w powyższym artykule zobowiązuje państwa członkowskie, które odmawiają przyznania zwolnienia lub cofają zwolnienie już przyznane, do wszczęcia przewidzianej w nim procedury. Gdyby państwa członkowskie nie zawiadomiły Komisji zgodnie z art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83, udaremniłyby cel, do jakiego dąży przepis, i nie wypełniłyby obowiązku przestrzegania systemu prawa Unii.

78. Wspomniane stwierdzenie jest jednak częściowo nieścisłe w zakresie, w jakim wydaje się, że wymaga, by decyzja państwa członkowskiego w każdym razie była *późniejsza* niż decyzja Komisji.

42 Ibidem, pkt 52. Zgodnie z wyrokiem z dnia 9 grudnia 2010 r., Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), pkt 52, obowiązkiem państwa członkowskiego jest przedstawienie „konkretnych, obiektywnych i podlegających weryfikacji dowodów istnienia poważnego ryzyka uchylania się, omijania lub naruszania[nadużywania] przepisów”.

43 Teoretycznie można by twierdzić, że dochodzi do pewnego nadużycia prawa, gdy spółka korzysta z aktu prawnego (regulującego zwolnienie z podatku akcyzowego produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi), w rzeczywistości realizując, ułatwiając lub wspierając cel sprzeczny z tym aktem (polegający na tym, że ten sam produkt jest spożywany jako napój alkoholowy).

44 Punkt 30.

79. W rzeczywistości z dosłownego brzmienia przepisu nie wynika, że odrzucenie (odmowa lub cofnięcie) zwolnienia wymagało przeprowadzenia *uprzedniej* procedury z udziałem Komisji. Przeciwnie, jego brzmienie daje państwom członkowskim własną zdolność zapewnienia właściwego stosowania zwolnień oraz zapobiegania uchylaniu się, omijaniu lub naruszaniu przepisów [45].

80. Struktura art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83 wskazuje, że kolejność procedury jest następująca:

– procedura zostaje wszczęta poprzez złożenie przez państwo członkowskie oświadczenia o odmowie przyznania zwolnienia lub cofnięciu zwolnienia już przyznanego;

– następnie państwo to „niezwłocznie zawiadamia o takim fakcie Komisję", która z kolei „przekazuje odpowiednie informacje innym państwom członkowskim w terminie jednego miesiąca od dnia ich otrzymania";

– wreszcie ostateczna decyzja jest podejmowana zgodnie z procedurą, do której się odnosi (art. 24 dyrektywy 92/12/EWG) [46].

81. Wyrok Włochy/Komisja odnosi się do kontroli sprawowanej przez inne państwa członkowskie i instytucje wspólnotowe w odniesieniu do środków (związanych z odmową uznania zwolnienia) „przyjętych jednostronnie" przez inne państwa członkowskie w celu zwalczania przypadków uchylania się, omijania i naruszania [nadużywania] przepisów. Oczywiście kontrola ta następuje po przyjęciu przez dane państwo środka, który, co należy podkreślić, ma charakter jednostronny [47].

82. Argument ten znajduje potwierdzenie w zdaniu końcowym art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83, które stanowi, że państwa członkowskie nie mają obowiązku nadawania mocy wstecznej ostatecznej decyzji przyjętej przez Komisję. Innymi słowy, decyzja Komisji po uzyskaniu opinii Komitetu ds. Podatku Akcyzowego sama w sobie nie pozbawia skuteczności uprzedniej *jednostronnej* decyzji państwa członkowskiego [48].

83. Jednakże Komisja zmieniła nieznacznie swoje stanowisko na rozprawie. Mimo iż potwierdziła ona spoczywający na państwie członkowskim obowiązek wszczęcia postępowania określonego w art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83, to jednak dopuściła zdolność organów tego państwa do jednostronnej odmowy uznania zwolnienia w przypadku stwierdzenia uchylania się od przepisów lub ich naruszenia [nadużywania]. Dodała, że decyzja o odmowie uznania zwolnienia wywołuje natychmiastowe skutki, dopóki Komisja nie podejmie ostatecznej decyzji.

84. Na rozprawie Komisja przedstawiła również dodatkowe informacje dotyczące postępowania wszczętego przez Litwę w 2016 r. [49]. Po stwierdzeniu, że Litwa wysłała zawiadomienie o wszczęciu wspomnianego postępowania dotyczącego spornych w postępowaniu głównym wyrobów, Komisja wyjaśniła, że w rzeczywistości jego treść była szersza, ponieważ kwestionowało ono metodę częściowego skażenia i że z tego powodu procedura jeszcze się nie zakończyła [50].

45 Potwierdza to motyw dwudziesty drugi dyrektywy 92/83, który stanowi, że państwa członkowskie nie powinny zostać pozbawione środków zwalczania wypadków uchylania się od przepisów podatkowych, ich omijania lub naruszania [nadużywania].

46 Dyrektywa z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 179). Obecnie należy rozumieć, że odesłanie dotyczy art. 43–44 dyrektywy 2008/118, która uchyliła wspomnianą dyrektywę.

47 Wyrok z dnia 7 grudnia 2000 r., Włochy/Komisja (C-482/98, EU:C:2000:672), pkt 51.

48 Z punktu widzenia prawa krajowego ważność tej decyzji zależy od przepisów krajowych regulujących kontrolę działań administracji.

49 Zobacz pkt 35 niniejszej opinii.

50 Treść zawiadomienia spowodowała, że Komitet ds. Podatku Akcyzowego nie podjął żadnej decyzji, ponieważ nie ma on możliwości decydowania o ujednoliceniu metod częściowego skażenia. Komisja podkreśla jednak, że procedura nie została zakończona i że na następnym posiedzeniu Komitetu ds. Podatku Akcyzowego, które odbędzie się w listopadzie 2018 r., zostanie złożona propozycja, aby Litwa sprecyzowała swoje żądanie w taki sposób, by dotyczyło ono tych konkretnych produktów, bez kwestionowania samych metod skażenia.

85. Na podstawie tych uściśleń można uznać za udowodnione następujące okoliczności:

– organy litewskie zastosowały, aczkolwiek z pewnym opóźnieniem, art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83, co zasadniczo powoduje skuteczność ich odmowy uznania zwolnienia już przyznanego;

– organy te będą związane jedynie na przyszłość [51] decyzją, którą Komisja wyda po zakończeniu wspomnianej procedury, chyba że decyzja ta okaże się szkodliwa dla ich interesów i zaskarżą ją do Trybunału Sprawiedliwości [52], który stwierdzi jej nieważność.

86. Z punktu widzenia prawa Unii nie ma zatem żadnych przeszkód, aby sąd odsyłający mógł ocenić, biorąc pod uwagę okoliczności konkretnego przypadku, które tylko on może ustalić, czy istniały podstawy do odmowy zwolnienia z powodu uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów, związanego ze sprzedażą spornych produktów do obrotu na Litwie.

VI. Wnioski

87. W świetle powyższych argumentów proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedłożone przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny, Litwa) w następujący sposób:

1) Zwolnienie przewidziane w art. 27 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych ma zastosowanie do produktów kosmetycznych zawierających skażony alkohol etylowy, nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi zgodnie z ich podstawowym (bezpośrednim) użytkiem, niezależnie od tego, że niektóre osoby spożywają je jako napoje alkoholowe.

2) Powyższego nie wyklucza fakt, że importer lub sprzedawca tych produktów w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym są one wytwarzane, którego organy przyznają zwolnienie rzeczonym produktom, wie, iż niektóre osoby spożywają je w państwie przeznaczenia jako napoje alkoholowe oraz że, z uwagi na tę okoliczność, zleca wytwarzanie i etykietowanie produktów w celu uzyskania jak największej sprzedaży.

3) Jeżeli organy litewskie uważają, że w tej sytuacji dochodzi do uchylania się, omijania lub naruszania [nadużywania] przepisów, mogą odmówić przyznania zwolnienia lub cofnąć zwolnienie już przyznane zgodnie z procedurą określoną w art. 27 ust. 5 dyrektywy 92/83.

51 Z zastrzeżeniem przepisów regulujących krajowe postępowanie administracyjne, które wprowadzają moc wsteczną decyzji Komisji.

52 Jak to miało miejsce w sprawie Włochy/Komisja (wyrok z dnia 7 grudnia 2000 r., C-482/98, EU:C:2000:672).