



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 października 2015 r. \*

Odesłanie prejudycjalne — Dyrektywa 92/83/EWG — Harmonizacja struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych — Artykuł 27 ust. 1 lit. d) — Zwolnienia z ujednoliconego podatku akcyzowego — Alkohol etylowy — Używanie dla celów czyszczenia i dezynfekcji sprzętów i pomieszczeń służących do wytwarzania produktów leczniczych

W sprawie C-306/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wyrchowen administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) postanowieniem z dnia 19 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 czerwca 2014 r., w postępowaniu

**Direktor na Agencija „Mitnici”**

przeciwko

**Biovet AD,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes pierwszej izby pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, J.L. da Cruz Vilaça, A. Arabadjiev, C. Lycourgos i J.C. Bonichot, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 kwietnia 2015 r. r.,

uwzględniając uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Agencija Mitnici przez V. Tanova, S. Yordanowa, N. Yotsova-Toteva oraz S. Genova,
- w imieniu Biovet AD przez A. Ivanov,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranova, D. Drambozova oraz M. Georgieva, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa oraz N. Vitorina oraz przez M. Rebelo, działających w charakterze pełnomocników,

\* język postępowania: bułgarski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz D. Roussanova, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 czerwca 2015 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 27 ust. 2 lit. d) dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. L 316, s. 21).
- 2 Wniosek ten został przedłożony w ramach sporu pomiędzy Direktor na Agencija „Mitnici” (dyrektorem służby celnej, zwanym dalej „Direktor”) a spółką Biowet AD (zwaną dalej „Biowet”) w przedmiocie objęcia zharmonizowanym podatkiem akcyzowym alkoholu etylowego używanego przez wyżej wymienioną spółkę do czyszczenia i dezynfekcji.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Motywy dziewiętnasty i dwudziesty dyrektywy 92/83 brzmią następująco:  
„konieczne jest ustanowienie na poziomie wspólnotowym zwolnień od podatku, stosujących się do towarów transportowanych między państwami członkowskimi;  
jednakże możliwe jest pozostawienie państwom członkowskim wyboru odnośnie do stosowania zwolnień od podatku w zależności od sposobu ostatecznego wykorzystania produktów na ich terytorium”.
- 4 Zgodnie z art. 19 ust. 1 wspomnianej dyrektywy państwa członkowskie nakładają podatek akcyzowy na alkohol etylowy.
- 5 Artykuł 27 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi, co następuje:  
„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:
  - a) gdy produkty te są rozprowadzane w postaci alkoholu całkowicie denaturowanego zgodnie z wymogami każdego państwa członkowskiego, przy czym wymogi takie muszą być należycie podane do wiadomości i zaakceptowane zgodnie z ust. 3 i 4 niniejszego artykułu. [...];
  - b) gdy są one denaturowane zgodnie z wymogami każdego państwa członkowskiego i używane do wytwarzania jakiegokolwiek produktu nieprzeznaczonego do spożycia przez ludzi;

[...];

d) gdy są one używane do produkcji leków określonych w dyrektywie 65/65/EWG [Rady z dnia 26 stycznia 1965 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do leków gotowych (Dz.U. L 22, s. 369)];

[...]”

6 Artykuł 27 ust. 2 lit. d) omawianej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie zwalniają produkty objęte niniejszą dyrektywą z ujednoliconego podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania tych zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od tych przepisów oraz ich omijania lub naruszania, gdy produkty te są używane:

[...];

d) do procesów produkcyjnych, pod warunkiem że produkt końcowy nie zawiera alkoholu”.

#### *Prawo bułgarskie*

7 Zgodnie z art. 22 ust. 4 pkt 4 Zakon za akcizite i danycznite składowe (ustawy o podatku akcyzowym i składkach podatkowych, DV nr 91 z dnia 15 listopada 2005 r. zwanej dalej „ZADS”) w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych, akcyza zapłacona od alkoholu i od napojów alkoholowych podlega zwrotowi, w wypadku gdy są one wykorzystywane w procesie produkcyjnym, pod warunkiem że końcowy produkt nie zawiera alkoholu.

8 Artykuł 22 ust. 7 ZADS wyjaśnia, że do celów stosowania art. 22 ust. 4 pkt 4 tej ustawy alkohole i napoje alkoholowe wykorzystywane jako środek czyszczący nie są uważane za włączone do procesu produkcyjnego lub za wykorzystywane w procesie produkcyjnym.

#### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

9 Biowet produkuje substancje lecznicze, prowadzi handel produktami weterynaryjnymi, preparatami dla rolnictwa i produktami leczniczymi stosowanymi u ludzi.

10 W ramach swojej działalności wytwarzania produktów leczniczych Biowet wykorzystuje alkohol etylowy w postaci 70-procentowego wodnego roztworu etanolu do czyszczenia i dezynfekcji urządzeń technicznych, instalacji produkcyjnych oraz pomieszczeń i powierzchni roboczych.

11 W dniu 14 września 2012 r. Biowet wniósł o zwrot akcyzy zapłaconej od 271 litrów alkoholu etylowego wykorzystanego w tym celu w okresie 1–31 sierpnia 2012 r.

12 Zwrotu akcyzy odmówiono w drodze decyzji Naczelnik na Mitnica „Płowdiw” (naczelnika urzędu celnego w mieście Płowdiw, Bułgaria). Decyzja ta została zaskarżona w trybie administracyjnym, a następnie utrzymana w mocy decyzją Direktor.

13 Biowet odwołał się od tej ostatniej decyzji do Administratiwen syd Sofija-grad (sądu administracyjnego w Sofii, Bułgaria), który orzekł, że czyszczenie i dezynfekcja są odmiennymi procesami lub czynnościami stanowiącymi część procesu wytwarzania produktu końcowego niezawierającego alkoholu, a zatem na podstawie art. 22 ust. 4 pkt 4 ZADS akcyza zapłacona od alkoholu wykorzystanego do dezynfekcji podlega zwrotowi i nie jest objęta art. 22 ust. 7 tej ustawy.

14 Direktor wniósł odwołanie od wyroku Administratiwen syd Sofija-grad do sądu odsyłającego.

- 15 W tych okolicznościach Wyrchowen administratiwen syd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Jak należy rozumieć pojęcie »procesu produkcyjnego« wspomnianego w przepisie art. 27 ust. 2 lit. d) dyrektywy 92/83 oraz czy tym pojęciem objęte są oczyszczanie lub dezynfekcja jako procesy osiągnięcia określonych stopni czystości przewidzianych przez dobrą praktykę wytwarzania produktów leczniczych?
  - 2) Czy art. 27 ust. 2 lit. d) dyrektywy 92/83 zezwala – przy normatywnie ustanowionym przez państwa członkowskie zwolnieniu alkoholu z opodatkowania zharmonizowaną akcyzą, gdy jest on wykorzystywany w procesie produkcyjnym, pod warunkiem że produkt końcowy nie zawiera alkoholu – na wprowadzenie zasady, zgodnie z którą do celów stosowania tego zwolnienia alkohol, który jest wykorzystywany jako środek czyszczący, nie jest uważany za wykorzystywany w procesie produkcyjnym?
  - 3) Czy dopuszczalne jest z punktu widzenia zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań wprowadzenie z natychmiastowym skutkiem (to jest bez przyznania rozsądnego terminu na dostosowanie działań podmiotów gospodarczych) fikcji prawnej takiej jak ta ustanowiona w art. 22 ust. 7 ZADS, która ogranicza wprowadzone uznaniowo przez państwo członkowskie zwolnienie z akcyzy poprzez jej zwrot w odniesieniu do alkoholu wykorzystanego jako środek czyszczący?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

#### *W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego*

- 16 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 27 ust. 2 lit. d) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że wówczas gdy państwo członkowskie przyjmuje regulację implementującą zwolnienie przewidziane w tym przepisie, alkohol etylowy używany do czyszczenia oraz dezynfekcji sprzętów i lokali służących do wytwarzania produktów leczniczych może być objęty tym zwolnieniem, oraz, czy w danym przypadku owo państwo członkowskie może w ramach implementacji owego zwolnienia wyłączyć z jego zakresu zastosowania alkohol etylowy używany do tego rodzaju celów czyszczenia lub dezynfekcji.
- 17 Tytułem wstępnym należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. W tym aspekcie do Trybunału należy – gdy zajdzie taka potrzeba – przeformułowanie przedstawionych mu pytań. (zob. wyrok Brasserie Bouquet, C-285/14, EU:C:2015:353, pkt 15). Okoliczność, iż sąd krajowy powołał się formalnie w pytaniu prejudycjalnym na określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytań. W tym względzie do Trybunału należy wskazanie na podstawie całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności na podstawie uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. wyrok Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, pkt 36).
- 18 W zakresie, w jakim z postępowania odsyłającego wynika, że Biovet żąda zwrotu akcyzy zapłaconej w odniesieniu do alkoholu etylowego używanego do czyszczenia lub dezynfekcji sprzętów i lokali w ramach jego działalności wytwarzania produktów leczniczych, należy zbadać, czy sytuacja tego rodzaju, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta art. 27 ust. 1 lit. d) dyrektywy 92/83.

Gdyby tak było, wówczas alkohol ów byłby obowiązkowo zwolniony z akcyzy na podstawie owego przepisu, w związku z czym nie byłoby już konieczne badanie, czy art. 27 ust. 2 lit. d) tej dyrektywy ma zastosowanie do tego rodzaju sytuacji.

- 19 W konsekwencji należy przeformułować pytania pierwsze i drugie jako zmierzające zasadniczo do ustalenia, czy art. 27 ust. 1 lit. d) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w tym przepisie obowiązek zwolnienia ma zastosowanie do alkoholu etylowego używanego do czyszczenia oraz dezynfekcji sprzętów i lokali służących do wytwarzania produktów leczniczych.
- 20 W tym względzie należy wskazać, że brzmienie owego przepisu, wedle którego państwa członkowskie zwalniają z ujednoliconego podatku akcyzowego produkty alkoholowe wskazane w dyrektywie 92/83, gdy są one używane do wytwarzania produktów leczniczych, nie uzależnia zastosowania tego zwolnienia ani od warunku, by te produkty służyły bezpośrednio do wytwarzania produktów leczniczych, ani od warunku, aby wchodziły one w skład wytwarzanych przy ich użyciu produktów leczniczych.
- 21 Prawdą jest, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału celem, któremu służą zwolnienia przewidziane w dyrektywie 92/83, jest między innymi zneutralizowanie wpływu akcyzy na alkohol będący półproduktem wchodzącym w skład innych produktów handlowych lub przemysłowych (zob. postanowienie *Asprod*, C-313/14, EU:C:2014:2426, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Jednocześnie, ów cel nie stanowi jedyne celu owych zwolnień, ponieważ niektóre z nich, tego rodzaju jak te przewidziane w art. 27 ust. 1 lit. a) i b) owej dyrektywy dotyczące alkoholu całkowicie denaturowanego zgodnie z wymogami każdego państwa członkowskiego i alkoholu w ten sposób denaturowanego, używanego do wytwarzania jakiegokolwiek produktu nieprzeznaczonego do spożycia przez ludzi, zwalniają z ujednoliconego podatku akcyzowego, nawet wówczas, gdy nie jest on wykorzystywany jako półprodukt wchodzący w skład innych produktów.
- 23 Ma to miejsce również w przypadku zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. d) dyrektywy 92/83, który ma na celu zneutralizowanie wpływu ujednoliconego podatku akcyzowego na alkohol wykorzystywany do wytwarzania produktów leczniczych, niezależnie od tego, czy jest to alkohol wchodzący w skład produktów leczniczych, czy też jedynie konieczny do ich wytwarzania nie wchodząc przy tym w ich skład.
- 24 W niniejszej sprawie nie zostało zakwestionowane, że Biovet zażądał zwrotu akcyzy, którą zapłacił od alkoholu etylowego używanego do dezynfekcji swego sprzętu i swych lokali w ramach swej działalności wytwarzania produktów leczniczych.
- 25 Z aktu sprawy przedstawionego Trybunałowi wynika, że dezynfekcja sprzętu, wyposażenia i lokali używanych dla celów wytwarzania produktów leczniczych stanowi konieczny etap procesu ich produkcji, i że użycie alkoholu etylowego jest niezbędne w ramach tego rodzaju operacji dezynfekcji. W tym względzie produkty lecznicze charakteryzują się cechą szczególną względem innych produktów, polegającą na tym, że ich proces wytwarzania jest poddany bardzo ścisłym przepisom sanitarnym. Jak bowiem wskazał sąd odsyłający, działania dezynfekcyjne rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu w szczególności zniszczenie chorobotwórczych mikroorganizmów, których brak jest obowiązkowy zgodnie z normami dotyczącymi zawartości zarazków w produktach leczniczych.
- 26 Z powyższego wynika, iż w związku z tym, że dezynfekcja nierozzerwalnie wiąże się z wytwarzaniem produktów leczniczych, alkohol etylowy użyty do tego celu należy uznać za alkohol wykorzystany „do produkcji leków” w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. d) dyrektywy 92/83.

- 27 W konsekwencji zgodnie z tym przepisem, ów alkohol powinien zostać zwolniony ze zharmonizowanej akcyzy na warunkach określonych przez państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania zwolnienia przewidzianego we wskazanym przepisie oraz zapobiegania uchylaniu się, omijaniu lub naruszaniu przepisów.
- 28 W tych okolicznościach, na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 27 ust. 1 lit. d) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w tym przepisie obowiązek zwolnienia ma zastosowanie do alkoholu etylowego używanego przez przedsiębiorstwo do czyszczenia oraz dezynfekcji sprzętów i lokali służących do wytwarzania produktów leczniczych.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

- 29 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i drugie brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

### **W przedmiocie kosztów**

- 30 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 27 ust. 1 lit. d) dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w tym przepisie obowiązek zwolnienia ma zastosowanie do alkoholu etylowego używanego przez przedsiębiorstwo do czyszczenia oraz dezynfekcji sprzętów i lokali służących do wytwarzania produktów leczniczych.**

Podpisy