

„Podobieństwo towarów” w świetle zakazu dyskryminacji podatkowej w prawie Unii Europejskiej

Similarity of goods in the light of the prohibition of tax discrimination in the European Union Law

dr Karol Smoter

Radca prawny, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy, ORCID: 0000-0003-4067-6614

Streszczenie

Zakaz dyskryminacji podatkowej, wyrażony w art. 110 § 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹, dotyczy towarów podobnych i zakłada, że żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Jest to jeden z najważniejszych przepisów traktatowych odnoszących się do kwestii podatkowych. Wyraża się w eliminacji przeszkód natury fiskalnej w swobodnej wymianie towarowej. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) na przestrzeni lat starał się wypracować spójną, a zarazem praktyczną definicję pojęcia „towaru podobnego”. W artykule podjęto się analizy ewolucji orzecznictwa TSUE w prezentowanej materii w kontekście zapewnienia skuteczności przestrzegania art. 110 TFUE w krajowych porządkach prawnych.

Słowa kluczowe: towary podobne, dyskryminacja podatkowa, rynek wewnętrzny, swobodny przepływ towarów, konkurencja.

Abstract

The prohibition of tax discrimination stipulated in Article 110 (1) TFEU refers to similar goods and requires that no Member State shall impose directly or indirectly on products from other Member States internal taxes of any kind higher than those it imposes directly or indirectly on similar domestic products. It is one of the most significant Treaty provisions with regard to taxation and aimed at elimination of obstacles of a fiscal nature in the free trade of goods in the European Union. Over the years, the Court of Justice of the European Union has sought to develop a coherent and practical definition of the concept of “similar goods.” The paper covers an analysis in more depth of the evolution of the Case law of the CJEU with regard to this area in the context of ensuring the effective enforcement of Article 110 TFEU within national legal systems.

Keywords: similar products, tax discrimination, internal market, free movement of goods.

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE I BEZPOŚREDNI SKUTEK ART. 110 TFUE

Jednym z najważniejszych postanowień TFUE dotyczących problematyki podatkowej jest art. 110. Ustanawia on dwie uzupełniające się normy prawne dotyczące zakazu dyskryminacji podatkowej i zakazu protekcjonizmu podatkowego. Kluczowe dla prawidłowej wykładni wspomnianego przepisu jest ustalenie znaczenia terminu „towar podobny”.

Stosownie do art. 110 § 1 TFUE żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Przepis ten jest narzędziem służącym do eliminacji przeszkód podatkowych w wewnątrzwspólnotowym (obecnie wewnątrzunijnym) handlu towarami².

Zakaz dyskryminacji podatkowej odnoszący się do towarów podobnych wraz z zakazem protekcjonizmu podatkowego wyrażonym w art. 110 § 2 TFUE stanowią komplementarne wobec siebie normy prawne³, mające urzeczywistnić swobodę przepływu towarów na obszarze rynku wewnętrznego Unii Europejskiej (dalej: UE)⁴. Celem art. 110 TFUE jest zapewnienie pełnej neutralności opodatkowania wewnętrznego w odniesieniu do wewnątrzunijnej swobody przepływu towarów⁵. Konsekwencją naruszenia przez państwo członkowskie art. 110 TFUE jest obowiązek wyeliminowania dyskryminacyjnego albo protekcjonistycznego skutku niezgodnego z prawem unijnym podatku⁶, najczęściej przez zredukowanie jego wysokości czy stawki. Co ważne, sam podatek nie musi zostać zniesiony, lecz dostosowany do wymogów przewidzianych przez TFUE⁷. Istotnie bowiem zastosowanie do towarów sprowadzanych z innych państw członkowskich

wyższych podatków wewnętrznych niż podatki obciążające podobne produkty krajowe skutkować może wzrostem cen produktów zagranicznych, a tym samym uczynić je mniej konkurencyjnymi w oczach konsumentów na danym rynku, nawet doprowadzić do wyeliminowania produktów zagranicznych z rynku danego kraju.

Znaczenie zakazu dyskryminacji podatkowej podobnych towarów z innych państw członkowskich wzmacnia bezpośrednia skuteczność art. 110 § 1 TFUE w krajowych porządkach prawnych. Stąd też na naruszenie zakazu dyskryminacji podatkowej wprost można się powoływać przed sądami krajowymi – bez potrzeby implementacji art. 110 TFUE do krajowego porządku prawnego. Obecny art. 110 § 1 TFUE nakłada na państwa członkowskie klarowne i bezwarunkowe zobowiązanie, a zawarty w nim zakaz jest kompletny i jest prawem doskonałym, a w konsekwencji zdolnym do wywoływania bezpośrednich skutków w stosunkach prawnych między państwem a osobami znajdującymi się pod jego jurysdykcją⁸. Okoliczność, że przepis ustanawia adresem tej normy państwo członkowskie (jako podmiot zobowiązany do niedyskryminacji), nie stanowi przeszkody, aby korzyści odnosiły z niego jednostki. Bezpośrednio skuteczny art. 110 TFUE tworzy dla jednostek ściśle określone prawa podmiotowe, które muszą być przez państwa członkowskie respektowane, a ich przestrzeganie i ochrona powinny być egzekwowane za pomocą środków przymusu państwowego.

Dorobek TSUE odnośnie do wykładni art. 110 TFUE należy uznać za zadowalający w kontekście przyczynienia się do ochrony i urzeczywistnienia swobody przepływu towarów na obszarze UE⁹. Jednakże skrupulatna analiza orzeczeń TSUE na kanwie powyższego przepisu nie zawsze prowadzi do jednoznacznych i niebudzących wątpliwości wniosków.

2. ISTOTNOŚĆ USTALENIA ZNACZENIA POJĘCIA „TOWARU PODOBNEGO” DLA OCHRONY ZASADY SWOBODNEGO PRZEPŁYWU TOWARÓW

Precyzyjna delimitacja zakresu znaczeniowego terminu „towar podobny” warunkuje uznanie danego podatku wewnętrznego za dyskryminacyjny oraz implikuje prawidłowe stosowanie normy z art. 110 § 1 TFUE w kontekście zasady swobodnego przepływu towarów. Prawodawca unijny nie wprowadził do tekstu TFUE definicji legalnej analizowanego pojęcia. Określeniem jego znaczenia zajmował się na przestrzeni wielu lat TSUE, przy czym – o czym będzie szerzej mowa w dalszej części artykułu – nie zawsze jego rozstrzygnięcia w prezentowanej materii uznać należy za zadowalające.

Prawidłowe ustalenie znaczenia i zakresu terminu „towar podobny” przez TFUE jest kluczowe dla właściwej wykładni i stosowania art. 110 TFUE z co najmniej kilku powodów.

Po pierwsze, rozróżnienie konfrontowanych ze sobą towarów krajowych i towarów sprowadzanych z innych państw członkowskich, które spełniają kryterium podobieństwa, oraz porównywanych towarów niepodobnych otwiera możliwość precyzyjnej delimitacji zakazu dyskryminacji podatkowej od zakazu protekcjonizmu podatkowego. Regu-

lacja zawarta w art. 110 § 1 TFUE odnosi się do terminu „towar podobny” i dotyczy zakazu dyskryminacji podatkowej. Norma ustanowiona w art. 110 § 2 TFUE, dotycząca zakazu protekcjonizmu podatkowego, odnosi się to towarów „innych” (a więc niebędących w relacji podobieństwa). Odróżnienie towarów podobnych od „innych”, będących w stosunku konkurencji, stanowi wyznacznik do dyferencjacji między zakazem dyskryminacji podatkowej a zakazem protekcjonizmu podatkowego¹⁰.

Po drugie, kwestia podobieństwa towarów wyznacza zakres treściowy zakazu dyskryminacji podatkowej. Warunkiem zmaterializowania się przepisu art. 110 § 1 TFUE jest istnienie podobnych towarów krajowych i sprowadzanych. *A contrario*, jeżeli podobieństwo między towarami nie wystąpi, państwu członkowskiemu nie będzie można w ogóle postawić zarzutu naruszenia zakazu dyskryminacji podatkowej. Występowanie podobieństwa między porównywanymi towarami warunkuje więc i wyznacza granice zakazu dyskryminacji podatkowej, stojącego na straży przestrzegania zasady swobodnego przepływu towarów.

Po trzecie, okoliczność, czy towar krajowy i porównywany z nim towar pochodzący z innego państwa członkowskiego są do siebie podobne, rzutuje na granice kompetencji państw członkowskich w zakresie wykonywania przez nie suwerenności podatkowej, rozumianej jako możliwość nakładania na towary podatków w dowolnej wysokości. W przypadku gdy mamy do czynienia z towarami podobnymi, granice wykonywania suwerennych kompetencji państwa w zakresie opodatkowania są zawężone, albowiem wówczas podatki nakładane na towary krajowe i sprowadzane z innych państw UE muszą być identyczne.

Po czwarte, okoliczność, czy mamy do czynienia z towarami podobnymi, czy jedynie z „innymi” towarami konkurencyjnymi, kształtuje sytuację procesową stron ewentualnego sporu przed TSUE lub sądem krajowym o legalność danego podatku w świetle prawa UE. Jeżeli się okaże, że porównywane towary krajowe i importowane są do siebie podobne, zadaniem skarżącego jest jedynie udowodnienie, że podatek obciążający towary sprowadzane jest wyższy od ciążącego na podobnych towarach pochodzenia krajowego. Osiągnięcie pozytywnego rezultatu w sporze będzie co do zasady zależne od wyniku czysto matematycznej operacji porównania wysokości podatku obciążającego towary krajowe i zagraniczne. Brak wykazania podobieństwa między produktami daje natomiast państwu członkowskiemu prawo do nałożenia wyższego podatku na towary sprowadzane, pod warunkiem że dyferencjacja w opodatkowaniu nie doprowadzi do naruszenia wolnej konkurencji na rynku państwa stosującego podatek i nie będzie skutkować pośrednią ochroną produkcji rodzimej.

Wreszcie po piąte, brak należytego ustalenia zakresu znaczeniowego terminu „towar podobny” może w sposób ogólny negatywnie oddziaływać na funkcjonowanie traktatowych mechanizmów ochronnych, mających na celu zagwarantowanie przestrzegania zasady swobodnego przepływu towarów. Brak precyzji pojęciowej w zakresie podobieństwa towarów osłabiać może skuteczność zakazu dyskryminacji podatkowej i rzutować negatywnie na swobodną cyrkulację dóbr na obszarze UE.

3. ZAWIŁOŚCI ZWIĄZANE Z USTALENIEM PRECYZYJNEJ DEFINICJI TERMINU „TOWAR PODOBNY”

Orzecznictwo TSUE kształtujące definicję pojęcia „towaru podobnego” od początku było niejedolite. Niekiedy, w szczególności w początkowej fazie nadawania zakresu znaczeniowego temu terminowi, TSUE odwoływał się do sztywnych abstrakcyjnych kryteriów i ujęcia teoretycznego, aby następnie reprezentować bardziej elastyczne i pragmatyczne podejście¹¹.

Trudności w wypracowaniu jednolitej definicji terminu „towar podobny” wynikają z kilku przyczyn. Pierwszą z nich jest ustalenie właściwej perspektywy porównania. Trzeba więc udzielić odpowiedzi na pytanie, jak bardzo zbliżone do siebie towary będą przedmiotem porównania. Termin „podobieństwo” jest na tyle niejedolity i niedookreślony, że sam w sobie nie zawiera wskazówki, jak ścisły musi być związek między produktami. Ustalenie, czy towary są podobne, zależy będzie w dużej mierze właśnie od przyjętej perspektywy. Przykładowo, jeżeli porównywać będziemy ze sobą napoje alkoholowe i soki, to najtrafniejszy jest wniosek, że te kategorie produktów różnią się od siebie, lecz wszystkie napoje alkoholowe są do siebie podobne, tak samo jak wszystkie soki spełniają kryterium podobieństwa. Jeżeli jednak przyjmiemy węższą perspektywę i analizie poddamy jedynie zbiór napojów alkoholowych, okazać się może, że wino, piwo czy wódka niekoniecznie są towarami do siebie podobnymi, np. pod względem zawartości alkoholu, smaku czy zwyczajów, w jakich z reguły spożywa się dany trunk.

Podobieństwo produktów nie ma więc charakteru jednolitego, albowiem istnieją towary bardziej i mniej do siebie zbliżone. Zależnie więc od tego, z jak szerokiego zbioru towarów wyselekcjonowane zostaną produkty poddawane analizie porównawczej, będą one do siebie mniej lub bardziej podobne. Jeżeli zawężymy pole porównania, to okaże się, że te towary, które do tej pory uznaliśmy za podobne, różnią się jednak od siebie pewnymi szczegółami, które w pewnych sytuacjach mogą odgrywać istotną rolę, np. w odniesieniu do preferencji konsumenckich.

Drugi ważki problem wymagający rozstrzygnięcia wynika z faktu, że na rynku danego państwa członkowskiego znajduje się wiele towarów w różnym stopniu podobnych do produktu porównywanego. Istnieje przeważnie co najmniej kilka kategorii towarów, które potencjalnie mogą spełniać kryterium podobieństwa. Kwestią dyskusyjną jest przy tym to, czy przy zestawianiu ze sobą towarów mamy się ograniczyć tylko do tych identycznych lub najbardziej zbliżonych do siebie produktów, czy może warto byłoby przyjąć jako relewantny szerszy przedmiot porównania. Tytułem przykładu, czy zasadne jest ograniczenie przedmiotu porównania jedynie do samych cytrusów, które niemal w całości są sprowadzane do danego państwa z krajów śródziemnomorskich, ale pewna marginalna ich ilość jest pochodzenia rodzimego, czy należałoby raczej rozszerzyć obiekt porównania na inne owoce stołowe, które co prawda nie są z nimi identyczne, lecz przynajmniej do pewnego stopnia są do nich podobne¹². Jak widać, już sam wybór miejsca pochodzenia, grupy porównawczej czy cech towaru w kontekście

uczynienia go przedmiotem porównania nie jest wcale kwestią jednoznaczną.

Kolejny problem związany jest z odróżnieniem identity, podobieństwa i konkurencyjności między towarami. Pojawia się on w kluczowej kwestii delimitacji pojęcia „produktu podobnego” w rozumieniu art. 110 § 1 TFUE i pojęcia „innego produktu” w rozumieniu art. 110 § 2 TFUE. Należy zauważyć, że po pierwsze zestawiane ze sobą towary krajowe i zagraniczne mogą być identyczne i wówczas spełniają również *per se* wymóg podobieństwa. Zgodność nakładanych na nie podatków oceniana będzie więc z perspektywy normy wyrażonej w przepisie art. 110 § 1 TFUE. Po drugie, porównywane towary krajowe i sprowadzane mogą być podobne do siebie (ale już nie identyczne). Po trzecie, między towarami może istnieć związek luźniejszy niż podobieństwo. W takim przypadku pojawia się pytanie, w jakich sytuacjach takie produkty mogą zostać uznane za podobne do siebie, a kiedy zalicza się je tylko do towarów między sobą konkurujących, lecz już niepodobnych. Po czwarte, towar krajowy i sprowadzany mogą tak bardzo różnić się od siebie, że nie są one w ogóle względem siebie konkurencyjne. Ostatnia z przedstawionych sytuacji pozostaje poza sferą uregulowaną w art. 110 TFUE.

Wreszcie bardzo istotnym problemem jest wybór właściwych kryteriów porównawczych. Innymi słowy, należy ustalić, które cechy towarów będą ze sobą porównywane. Bardzo często okazuje się, że według niektórych kryteriów porównawczych zestawiane produkty będzie można uznać za zbieżne, lecz według innych kryteriów towary będą wykazywać daleko idące różnice. Sprawę komplikują dodatkowo dobór takich, a nie innych kryteriów porównawczych i uzasadnienie takiego, a nie innego wyboru. Problem polega więc głównie na tym, że zastosowanie kilku spośród obiektywnych kryteriów wiedzie do odmiennych wniosków końcowych. Tytułem przykładu – towary mogą różnić się między sobą surowcem, składem czy technologią produkcji, lecz być podobne pod wieloma innymi względami, takimi jak smak, zapach, sposób użycia, zastępowalność. Pozostaje więc odpowiedzieć na pytania, jak przesądzić wagę danego kryterium w kontekście oceny występowania podobieństwa między towarami i czy wyznaczać pewną hierarchię lub kolejność wśród obiektywnych kryteriów oceny.

Różnorodność towarów stanowi niewątpliwą trudność w dążeniu do pożądanego uogólnienia i stanowi przeszkodę w wypracowaniu jednolitych i przejrzystych kryteriów porównawczych dla wszystkich towarów bez wyjątku. Dlatego przy ocenie podobieństwa towarów prawie nic nie jest absolutnie pewne w każdej sytuacji analizowanej z osobna.

4. EWOLUCJA ZNACZENIA TERMINU „TOWAR PODOBNY” W ORZECZNICTWIE TSUE

Definicja pojęcia „towaru podobnego” w orzecznictwie TSUE była rozwijana na przestrzeni lat i doczekała się przeobrażeń. W początkowej fazie TSUE kładł nacisk na analizę kryteriów obiektywnych porównywanych do siebie produktów. Odwoływał się wyłącznie do czysto formalnego kryterium, jakim jest przynależność porównywanych towarów do tych samych klasyfikacji podatkowych, celnych i statystycznych. Podobieństwo między produktami w rozumieniu obecnego

art. 110 TFUE miało istnieć wówczas, gdy produkty te są uważane jako podpadające pod tę samą klasyfikację podatkową, celną lub statystyczną¹³. Takie stricte formalne kryterium podobieństwa towarów miało jedną zaletę. Niezaprzeczalnie było ono czytelne i prowadziło do pewnych rezultatów. Bez potrzeby przeprowadzania szczegółowej analizy cech danych produktów oraz brania pod uwagę innych okoliczności obiektywnych i subiektywnych – tylko przy zastosowaniu określonej klasyfikacji z łatwością ustalano, czy towary są podobne, czy też nie.

Na dłuższą metę takie podejście okazało się jednak zawadne i niepraktyczne. Wyniki uzyskiwane przez odwołanie się do kryterium klasyfikacji podatkowych, celnych i statystycznych nie tylko nie rozwiązywały wielu poważnych wątpliwości w kluczowej kwestii dyskryminacji i protekcjonizmu podatkowego, ale również prowadziły do ich eskalacji. Często nawet rezultat był sprzeczny ze zdrowym rozsądkiem. Co więcej, dzięki zastosowaniu tych klasyfikacji to państwa członkowskie miały decydujący wpływ na ustalenie, czy dany towar należy uznać za podobny, czy też nie, co w konsekwencji mogło prowadzić do celowego omijania przez nie przepisu art. 110 TFUE. Nadto te same zestawiane produkty w jednym państwie mogły zostać uznane za podobne, podczas gdy w innym państwie traktowane by były jako odmienne. Nie ulega jednak wątpliwości, że użyte w art. 110 § 1 TFUE sformułowanie „produkt podobny” jest terminem prawa unijnego i zgodnie z zasadą autonomii pojęć traktatowych winno być wykładane jednolicie w całej UE, w oderwaniu od znaczenia nadawanego mu w poszczególnych krajowych porządkach prawnych.

Posłużenie się przez TSUE stricte formalną koncepcją ustalania podobieństwa towarów nie było więc trafne¹⁴. Dlatego też zamiast do klasyfikacji stosowanych w ustawodawstwach wewnętrznych więcej wagi przywiązywano do klasyfikacji i statystyk celnych, mających źródło we Wspólnej Taryfie Celnej¹⁵. Kryterium posilkowania się Wspólną Taryfą Celną, chociaż niewątpliwie bardziej obiektywne niż odwoływanie się do klasyfikacji podatkowych państw członkowskich, także było bardzo dalekie od doskonałości¹⁶. Z powyżej wskazanych przyczyn w miarę upływu czasu coraz bardziej dostrzegalna stała się niechęć do odwoływania się do tego stricte formalnego kryterium podobieństwa¹⁷.

Kolejny etap w ewolucji określania zakresu znaczeniowego terminu „produkt podobny” zapoczątkowała argumentacja przywołana w sprawie Rewe-Zentrale¹⁸. W tymże orzeczeniu TSUE co prawda wciąż uznaje odwoływanie się do umiejscowienia towarów we Wspólnej Taryfie Celnej za istotny czynnik oceny ich podobieństwa, jednakże oprócz zastosowania poprzedniego podejścia skłania się także ku uwzględnianiu subiektywnych kryteriów. Pada m.in. stwierdzenie, że okoliczność, że zestawiane ze sobą towary zawierają ten sam składnik – alkohol, nie jest wystarczająca do zastosowania zakazu wyrażonego w art. 110 § 1 TFUE, nawet jeżeli danina nałożona jest w całości lub w części w związku z wystąpieniem tego właśnie składnika¹⁹. Przy ustalaniu podobieństwa TSUE po raz pierwszy abstrahuje od czysto formalnego podejścia, a stwierdza, że w celu określenia znaczenia terminu „towar podobny” konieczne jest porównanie opodatkowania towarów, które w tym samym stadium produkcji i marketingu posiada-

ją dla konsumentów te same cechy i spełniają te same ich potrzeby.

Trybunał słusznie posłużył się bardziej praktycznymi kryteriami materialnymi i ekonomicznymi, uwzględniając elementy zarówno obiektywne (cechy produktów), jak i subiektywne (zaspokajanie przez towary potrzeb konsumentów). Pogląd ten rozwinięty został w kolejnych orzeczeniach dotyczących opodatkowania alkoholi. Określenie „podobieństwo” na potrzeby wykładni art. 110 § 1 TFUE należy rozumieć szeroko i odpowiednio elastycznie, tak aby objąć nim wszelkie formy opodatkowania, które sprzeciwiają się zasadzie równego traktowania produktów krajowych i importowanych²⁰. Wymaganie to nie ogranicza się więc jedynie do towarów identycznych, lecz opiera się na ich podobieństwie eliminującym dyskryminację bezpośrednią i pośrednią²¹. Tym samym zakres przedmiotowy zastosowania art. 95 § 1 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą (obecnie art. 110 § 1 TFUE) nie jest zawężony do przypadków, gdy porównywalne produkty łączy ścisłe podobieństwo, lecz stosuje się go również wówczas, gdy towary służą do tego samego lub porównywalnego użytku²². Trybunał potwierdza, że w celu ustalenia, czy towary są do siebie podobne, trzeba rozważyć, czy mają podobne cechy charakterystyczne i czy spełniają te same potrzeby z punktu widzenia konsumenta. Takie stanowisko TSUE należy zaaprobować.

Na kanwie powołanego rozstrzygnięcia w literaturze sformułowano tezę, że termin „towar podobny” ma znaczenie fiskalne, a nie zwyczajowe. Innymi słowy, pojęcie to winno być interpretowane w ten sposób, aby służyło realizacji normy z art. 110 TFUE, czyli zmierzano do wyeliminowania zjawiska dyskryminacji podatkowej. W myśl tej koncepcji faktyczne, obiektywne podobieństwo towarów do siebie nie ma więc pierwszorzędного znaczenia. Mimo że na podłożu faktycznym importowane i krajowe produkty powinny być traktowane jako podobne, nie mogą być jednak za takie uznane z perspektywy opodatkowania, gdyż np. celem podatku jest ochrona produkcji krajowej²³. Kwestię istnienia stosunku podobieństwa między towarami oceniać należy raczej z szerszego i bardziej elastycznego punktu widzenia, mając przede wszystkim na względzie cel przepisu art. 110 TFUE, który ma zagwarantować neutralność opodatkowania na rynku wewnętrznym oraz swobodę przepływu towarów²⁴.

Branie pod rozwagę elementów obiektywnych i subiektywnych, a także odwołanie się do kryteriów materialnych i ekonomicznych stanowiło niewątpliwie krok naprzód. Nie oznacza to jednak wcale, że taki punkt widzenia dał ostateczną odpowiedź na wszystkie nurtujące pytania. Konsekwencją bardziej elastycznego i szerokiego podejścia do zagadnienia podobieństwa towarów było zachwianie pewności rozstrzygnięć. Koncepcja podobieństwa towarów przestała być w pełni czytelna i nie zawsze wiodła do klarownych rezultatów. Doszło do stopniowego zatarcia granicy między podobieństwem towarów (art. 110 § 1 TFUE) a ich konkurencyjnością (art. 110 § 2 TFUE). Tym samym problemem stała się delimitacja zakresów znaczeniowych terminów „produkty podobne” i „inne produkty”. Pojawiła się kolejna istotna kwestia wyboru właściwego i rozstrzygającego kryterium podobieństwa. Porównanie towarów ze względu na pewne obiektywne cechy, jak np. ich właściwości, smak,

zapach, surowce służące do ich wytworzenia, metoda produkcji, zastosowanie, w praktyce wiodło często do ambiwalentnych rezultatów. Według niektórych z tych obiektywnych cech towary wykazywały podobieństwo, podczas gdy zastosowanie innych prowadziło do przekonania, że nie są one podobne.

Wszystkie najpoważniejsze mankamenty związane z praktycznym zastosowaniem nowej koncepcji podobieństwa towarów ujawniły się na tle serii orzeczeń dotyczących opodatkowania napojów alkoholowych²⁵. W sprawach zainicjowanych przez Komisję Wspólnot Europejskich przeciwko Włochom, Francji i Danii²⁶ analizowano zgodność podatków wewnętrznych nałożonych na towary zarówno krajowe, jak i importowane²⁷. Wyższymi ciężarami publicznymi obłożone były jednak tylko te towary, które w przeważającej większości pochodziły z innych państw członkowskich, podczas gdy tradycyjne produkty rodzime korzystały z preferencyjnego, obniżonego opodatkowania. Francja²⁸ i Włochy stały w szczególności na stanowisku, że mają prawo zastosować wyższą stawkę akcyzy do alkoholi produkowanych ze zbóż, a obniżoną – do wina i alkoholi wytwarzanych z owoców²⁹. Wszystkie wspomniane państwa członkowskie twierdziły, że zestawiane ze sobą kategorie towarów znacznie różnią się od siebie. Opierając się na dotychczasowych poglądach TSUE, argumentowały, że obecność w porównywanych towarach tego samego składnika, czyli alkoholu, *de facto* nie przesądza o ich podobieństwie. Różne napoje alkoholowe znajdowały się w odrębnych podkategoriach Wspólnej Taryfy Celnej i zastosowanie do nich miały inne stawki cel. Porównywane kategorie alkoholi różniły się obiektywnymi elementami materialnymi: surowcami służącymi do ich wytworzenia, składem chemicznym, metodą produkcji, smakiem, zapachem, kolorem. Porównywane towary zdaniem tychże państw różniły się także elementami subiektywnymi, czyli sposobem ich odbierania przez konsumentów. Różne rodzaje alkoholi miałyby spełniać odmienne, ściśle określone potrzeby odbiorców, wynikające również ze względów zdrowotnych czy zwyczajów spożywania konkretnych trunków.

Tylko w sprawie Danii TSUE potwierdził istnienie podobieństwa między towarami, wywodząc, że przynajmniej niektóre z wyżej opodatkowanych, sprowadzanych do tego kraju alkoholi wykazywały podobieństwo do rodzimego *aquavitu*. Tymczasem w dwóch pozostałych sprawach TSUE kwestię podobieństwa między towarami pozostawił w ogóle nierozwiązaną. W orzeczeniu przeciwko Danii doszedł on do słusznego sprostowania, że gdy wszystkie napoje alkoholowe brane są pod uwagę jako całość, wówczas pewna niesprecyzowana ich liczba musi być uznana za produkty do siebie podobne w rozumieniu obecnego art. 110 TFUE, chociaż wykazanie tego może się okazać trudne w konkretnych sytuacjach³⁰.

Potwierdzona więc została zaprezentowana na wstępie niniejszych rozważań hipoteza, że wynik testu podobieństwa produktów zależy przede wszystkim od spektrum porównania, a więc z jak szerokiej perspektywy analizuje się podobieństwo towarów. Trybunał dodał jednak, że nawet w sytuacji, gdy nie jest możliwe wykazanie wystarczającego stopnia podobieństwa między zestawianymi ze sobą produktami, wszystkie napoje alkoholowe mają cechy wspólne, które wystarczają

do uznania, że towary te są zawsze, chociażby tylko częściowo lub potencjalnie, konkurencyjne.

5. CAŁOŚCIOWE PODEJŚCIE DO ANALIZY POJĘCIA „TOWARU PODOBNEGO” W ROZUMIENIU ART. 110 § 1 TFUE I POJĘCIA „INNego PRODUKTU” Z ART. 110 § 2 TFUE

Takie podejście TSUE dało podwaliny do łącznego interpretowania norm z art. 110 TFUE bez wyraźnego rozróżniania na towary podobne i konkurujące ze sobą. Trybunał uznał, że przynajmniej w odniesieniu do pewnych rodzajów produktów, z uwagi na ich złożoną specyfikę czy przyjętą perspektywę oceny, przesądzenie kwestii ich podobieństwa z absolutną pewnością nie jest w ogóle możliwe. Analiza porównywanych towarów pod kątem kryteriów materialnych i ekonomicznych (zarówno obiektywnych, jak i subiektywnych) nie prowadzi bowiem do jednoznacznych i przekonujących rezultatów co do istnienia stosunku podobieństwa między nimi. Przeciwnie – istnienie ścisłej zbieżności między produktami można wywodzić jedynie z mniejszym lub większym prawdopodobieństwem. Dlatego w sytuacji, gdy podobieństwo między towarami jest wątpliwe lub sporne, stosować należy obecny art. 110 § 2 TFUE³¹.

Sklonienie się ku całościowej analizie naruszeń art. 110 TFUE budzi uzasadnione zastrzeżenia. Po pierwsze, w § 1 i § 2 powołanego przepisu sformułowane zostały dwie odmienne i wyraźnie odróżniające się od siebie normy. Założenie racjonalności prawodawcy unijnego wymaga przyjęcia, że wówczas, gdy ustanowił on dwie normy prawne, wyartykułowane ponadto w oddzielnych jednostkach redakcyjnych tekstu prawnego, to działanie takie miało celowy, a nie przypadkowy charakter. Tym samym nie powinno się arbitralnie utożsamiać i łączyć w jeden zakazów dyskryminacji i protekcjonizmu podatkowego.

Ponadto oba z nich mają odrębne zakresy przedmiotowe i rodzaj odmienne skutki prawne. O ile zakaz dyskryminacji podatkowej dotyczy wyłącznie produktów podobnych (bezpośrednia relacja konkurencyjna), o tyle zakaz protekcjonizmu podatkowego wymaga jedynie wystąpienia znacznie luźniejszego związku między towarami, polegającego na ich konkurencyjności czy zastępowalności (pośrednia relacja konkurencyjna). Inne są też konsekwencje naruszenia art. 110 § 1 TFUE, inne zaś naruszenia art. 110 § 2 TFUE. W pierwszym przypadku państwo członkowskie w celu wyeliminowania dyskryminacji musi zrównać wysokość podatków nakładanych na towary krajowe i sprowadzane. Dla wyeliminowania protekcjonizmu podatkowego wystarczy usunąć ochronny skutek opodatkowania (tym samym wysokość nakładanych danin może być do pewnego stopnia zróżnicowana). Powyższe rozwiązanie ma swój oparty na logice zamysł. Jeżeli towary są do siebie podobne, to powinny być traktowane jednakowo pod względem podatkowym. Inaczej jest w sytuacji, gdy towary są co prawda ze sobą powiązane, lecz tylko w tak luźnym stopniu, że jedynie (pośrednio) konkurują ze sobą. Wówczas zróżnicowanie stawek podatkowych jest dopuszczalne, o ile nie prowadzi ono do wypaczenia konkurencji na rynku przez pośrednią ochronę produktów krajowych.

Powyższe argumenty wskazują, że całościowe ujęcie art. 110 TFUE jest podejściem niefortunnym. Oceny tej nie

zmienia tożsamość celów, do których osiągnięcia zmierzają zarówno zakaz dyskryminacji, jak i zakaz protekcjonizmu podatkowego. Nie może mieć znaczenia w tym kontekście również fakt, że obie normy są wobec siebie komplementarne. Stanowisko wyrażone przez TSUE prowadzi do jeszcze jednej niejasności przez implikację, że zakaz protekcjonizmu podatkowego mógłby być tym nadrzędnym i podstawowym narzędziem ochrony swobodnego przepływu towarów³².

Wydaje się, że skłonność TSUE do posilkowania się art. 110 § 2 TFUE nie była działaniem w pełni zamierzonym. Skutek taki jest najprawdopodobniej pochodną niedoskonałości koncepcji ustalenia podobieństwa towarów, która w sytuacjach granicznych nie dostarcza zadowalających wyników. Odwołanie się do normy zakazującej protekcjonizmu podatkowego jest *sui generis* „zaworem bezpieczeństwa” i wyborem drogi mniejszego zła. Trybunał zdał sobie sprawę, że gdy nie uda mu się ustalić z całą pewnością stosunku podobieństwa między towarami, wówczas „na ratunek” spieszy przepis art. 110 § 2 TFUE. Ostatecznie na tej podstawie TSUE jest skłonny zakwestionować legalność przepisów podatkowych państw członkowskich działających na szkodę swobody przepływu towarów. Nie zmienia to jednak faktu, że to właśnie dyskryminacja podatkowa jest podstawową barierą w handlu wewnątrzunijnym. Zakaz protekcjonizmu podatkowego pełni natomiast funkcję uzupełniającą. Do takiego wniosku wiedzie rezultat wykładni językowej, systemowej i celowościowej art. 110 TFUE.

W świetle powyższego budzi wątpliwość teza, że „nie jest konieczne dla celów rozwiązania niniejszego sporu rozstrzygnięcie czy napoje alkoholowe są całkowicie czy częściowo podobnymi w rozumieniu art. 95 § 1 Traktatu EWG (ob. art. 110 § 1 TFUE), jeżeli nie można racjonalnie zakwestionować, że bezspornie znajdują się one co najmniej w częściowej konkurencji [...] i że niezaprzeczalny jest ochronny charakter francuskiego systemu podatkowego w rozumieniu art. 95 Traktatu EWG (ob. art. 110 TFUE)”³³. Powyższe sformułowanie świadczy o zatarciu różnic między obiema regulacjami wyrażonymi w dawnym art. 95 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą. Trybunał w istocie potwierdził, że systemy państw członkowskich zostały ukształtowane w sposób dyskryminacyjny i protekcjonistyczny, a więc nie są zgodne z dyspozycją art. 110 TFUE. Wskazuje on jednak *implicite*, że naruszona została norma zakazująca protekcjonizmu podatkowego, przy czym błędnie przypisuje jej konsekwencje takie, jakie powinny się zaktualizować w przypadku naruszenia dyskryminacji podatkowej.

Trybunał zdał sobie szybko sprawę z tego, że zaprezentowane całościowe podejście do interpretacji art. 110 TFUE nie rozwiązuje wszystkich problemów. W kolejnych orzeczeniach starał się rozstrzygać, czy doszło do naruszenia zakazu dyskryminacji, czy też protekcjonizmu podatkowego. Rozgraniczanie kwestii podobieństwa towarów od ich konkurencyjności nie stało się więc całkowicie bezprzedmiotowe. Jednakże nie zawsze efekt podejmowanych przez TSUE działań można ocenić jako zadowalający. W wielu kolejnych orzeczeniach podejście całościowe jest nadal prezentowane. Zasadna jest więc teza, że jedynie w przypadkach jasnych i klarownych TSUE wnikliwie rozważa wątek podobieństwa towarów. W pozostałej części pomija tę kwestię i skupia się

na istotniejszym zagadnieniu identyfikacji dyskryminacji lub protekcjonizmu podatkowego.

6. PODSUMOWANIE

Analiza orzecznictwa TSUE wskazuje, że nie ma jednej skutecznej metody, której zastosowanie pozwalałoby jednoznacznie przesądzić, czy warunek podobieństwa towarów został spełniony. Brak stwierdzenia, że istnieje materialne podobieństwo między towarami, nie prowadził jednak automatycznie do uznania ich za niepodobne, jeżeli dało się stwierdzić ich substytucyjność, tj. zastępowalność w oczach konsumentów³⁴. W tym ujęciu szczególnie nacisk położony został na elementy subiektywne. Jednakże w innych sytuacjach pod uwagę brane były przede wszystkim obiektywne cechy towarów. W tym celu istotna dla oceny podobieństwa okazać się może analiza pochodzenia, procesu produkcji, składu czy surowca porównywanych materiałów. Kryterium to, jakkolwiek pomocne, również często okazywało się zawodne i nie mogło zostać uznane za uniwersalne. Przykładowo sama zawartość alkoholu w dwóch porównywanych napojach nie zawsze jest niezawodnym kryterium oceny ich podobieństwa. W przypadku porównywania szkockiej whisky i włoskich win owocowych dopiero kryterium oparte na cechach obiektywnych okazało się właściwe³⁵. Mimo wszystko TSUE zwracał częściej uwagę na cechy subiektywne podobieństwa³⁶, lecz prawdziwe jest stwierdzenie, że dość swobodnie przesuwiał punkt ciężkości w zależności od stanu faktycznego, wskazując czasami na przewagę cech obiektywnych nad subiektywnymi, a następnie na odwrót.

Przy ocenie podobieństwa towarów nie ma więc jednego uniwersalnego kryterium, które okaże się kluczem do sukcesu w każdej sprawie bez wyjątku. Identyfikacja podobieństwa między towarami będzie więc opierać się na konkretnych okolicznościach danej sprawy i odwoływać się do mało precyzyjnych lub nawet ledwie uchwytnych elementów ocennych. Należy uwzględnić kryteria zarówno formalne, jak i substancjalne, kryteria obiektywne i subiektywne. Niekiedy wciąż pomocne może się stać odwołanie do klasyfikacji celnej.

Trybunał swobodnie balansuje między cechami materialnymi i ekonomicznymi – w zależności od okoliczności danej sprawy. Wydaje się, że kwestię podobieństwa rozstrzyga raczej *ad hoc*, bez odwołania się do jasnych i uniwersalnych w każdym przypadku reguł. W sytuacjach oczywistych, takich jak porównywanie jasnego i ciemnego tytoniu³⁷, gdy właściwie wszystkie kryteria podobieństwa wiodą do jednoznacznego rezultatu, TSUE w celu wsparcia swego słusznego stanowiska odwołuje się nawet do klasyfikacji celnych. Przydatne mogą być wciąż kryteria obiektywne, lecz już samo sformułowanie „kryterium obiektywne” jest pojęciem niedookreślonym³⁸. Mnogość tych obiektywnych kryteriów wypracowanych w orzecznictwie prowadziła do takich sytuacji, w których zastosowanie mogło znaleźć kilka odrębnych kryteriów, uznanych wcześniej w orzecznictwie za obiektywne. Wybór jednego z nich kosztem drugiego rzutował na wynik testu podobieństwa towarów.

Najbardziej praktyczne, całościowe podejście również nie jest pozbawione wad, ponieważ dochodzi do zatarcia różnic między dyskryminacją podatkową a protekcjonizmem podatkowym. Poprzez stwierdzenie, że porównywane towary „co

najmniej konkurują ze sobą i mogą być stosowane wzajemnie jako odpowiedniki”, TSUE zdaje się odstępować od rygoryzmu związanego z zakazem dyskryminacji podatkowej i skłaniać się bardziej ku elastyczniejszemu zakazowi protekcjonizmu podatkowego. Takie podejście jednak wymaga w następnym kroku pogłębionej analizy, w jakim zakresie wyższy podatek nałożony na towary zagraniczne konkurujące z produktami rodzimymi spowoduje skutek w postaci protekcjonizmu podatkowego i ochrony produkcji rodzimej.

Przypisy

- ¹ Wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej: TFUE.
- ² Zob. opinia Rzecznika Generalnego Gerharda Reischla przedstawiona w dniu 28 listopada 1979 r. Sprawa 168/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, ECLI:EU:C:1979:267, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CC0168>, dostęp: 25.04.2025.
- ³ Na temat uzupełniającego charakteru zakazów dyskryminacyjnego opodatkowania i opodatkowania protekcjonistycznego, zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 4 kwietnia 1968 r. w sprawie 27/67 Fink-Frucht GmbH v. Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse, ECLI:EU:C:1968:22, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61967CJ0027>, dostęp: 25.04.2025. Zob. także: R. Denton, *Article 95: A New Attitude*, „Business Law Review” 1986, no. 7, s. 189; J. Schwarze, *The Member States’ discretionary powers under the tax provisions of the EEC Treaty*, w: *Discretionary Powers of the Member States in the Field of Economic Policies and their Limits under the EEC Treaty*, red. J. Schwarze, Baden-Baden 1988, s. 141; A. Easson, *Fiscal Discrimination: New Perspectives on Article 95 of the EEC Treaty*, „Common Market Law Review” 1981, vol. 18, issue 4, s. 521.
- ⁴ Przepis ten uważany jest za fundamentalny w kontekście funkcjonowania rynku wewnętrznego i będącej jego rdzeniem zasady swobodnego przepływu towarów. Stosowanie barier podatkowych we wzajemnych relacjach handlowych między państwami członkowskimi może skutecznie doprowadzić do zakłócenia swobodnej cyrkulacji produktów na obszarze UE przez dyskryminację towarów pochodzenia zagranicznego lub pośrednią ochronę producentów krajowych za pomocą wewnętrznych ustawodawstw podatkowych.
- ⁵ Zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie TSUE zauważa się ścisły związek między normami wyrażonymi w art. 110 TFUE a przepisami wprost odnoszącymi się do zasady swobodnego przepływu towarów (art. 28 i 30 TFUE). Zakazy dyskryminacji i protekcjonizmu podatkowego pełnią funkcję uzupełniającą wobec postanowień traktatowych zabraniających stosowania ceł i danin o skutku do nich ekwiwalentnym. Por. R. Barents, *The Prohibition of Fiscal Discrimination in Article 95 of The EEC Treaty*, „Common Market Law Review” 1980, vol. 17, issue 3, s. 437; J. Lonbay, *A review of recent tax cases – wine, gambling, fast cars, and bananas*, „European Law Review” 1989, vol. 14, s. 48; A. Easson, *Taxation in the European Community*, London–New York 1993, s. 21; D. Lasok, *The Customs Law of the European Economic Community*, Deventer–Boston 1990, s. 158; tenże, *The Trade and Customs Law of the European Union*, London–Hague–Boston 1998, s. 194; G. Slyn, *Aspects of the Law of the European Economic Community*, „Cornell International Law Journal” 1985, vol. 18, issue 1, s. 11; C. Kosikowski, A. Nykiel, *Europejskie prawo podatkowe i jego harmonizacja*, w: *Europejskie prawo podatkowe w działalności przedsiębiorstw*, red. K. Sobczak, Warszawa 2002, s. 252; wyroki TSUE z dnia 27 lutego 1980 r.:
 - 1) w sprawie 168/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, ECLI:EU:C:1980:51, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0168>, dostęp: 25.04.2025, pkt 4;
 - 2) w sprawie 169/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:1980:52, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0169>, dostęp: 25.04.2025;
 - 3) w sprawie 171/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Danii, ECLI:EU:C:1980:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0171>, dostęp: 25.04.2025.
- ⁶ Zob. N. de Sadeleer, *EU Environmental Law and the Internal Market*, Oxford 2014, s. 251.
- ⁷ Ta cecha odróżnia zakazy dyskryminacji i protekcjonizmu podatkowego od zakazu stosowania ceł i danin (opłat) o skutku do nich równoważnym.
- ⁸ Wyrok TSUE z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 57/65 Alfons Lütticke GmbH v. Hauptzollamt Saarlouis, ECLI:EU:C:1966:34, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61965CJ0057>, dostęp: 25.04.2025. Por. także M. Waelbroeck, *Free Movement of Goods in the EEC. Decisions of the National Courts*, „Journal of World Trade Law” 1968, vol. 2, issue 5, s. 578-580.
- ⁹ Por. M. Hedemann-Robinson, *Indirect discrimination: Article 95 (1) EC Back to Front and Inside Out?*, „European Public Law” 1995, vol. 1, issue 3, s. 439.
- ¹⁰ W odniesieniu do normy zakazującej protekcjonizmu podatkowego mowa jest już nie o produktach do siebie podobnych, lecz o „innych” produktach, a więc takich, które pozostają w odmiennej niż podobieństwo relacji. Relacją tą jest istnienie stosunku konkurencyjności między towarami, chociażby tylko częściowej lub potencjalnej. Jedynie zakaz dyskryminacji podatkowej zakłada istnienie podobieństwa między towarami, co wprowadza rozróżnienie między obiema normami.
- ¹¹ A. Easson, *Taxation...*, dz. cyt., s. 41.
- ¹² Por. stan faktyczny w wyroku TSUE z dnia 7 maja 1987 r. w sprawie 184/85 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:1987:207, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61985CJ0184>, dostęp: 25.04.2025.
- ¹³ Wyroki TSUE:
 - 1) z dnia 4 kwietnia 1968 r. w sprawie 27/67, dok. cyt.;
 - 2) z dnia 15 kwietnia 1970 r. w sprawie 28/69 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:1970:26, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61969CJ0028>, dostęp: 29.04.2025, pkt 6.
- ¹⁴ W doktrynie słusznie się wskazuje, że z tej właśnie przyczyny odwoływanie się do klasyfikacji podatkowych wykorzystywane było stosunkowo rzadko, a TSUE pierwszeństwo dawał klasyfikacjom celnym i statystycznym, zob. *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Gdańsk 2017, s. 28.
- ¹⁵ Wyrok TSUE z dnia 17 lutego 1976 r. w sprawie 45/75 Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH v. Hauptzollamt Landau/Pfalz, ECLI:EU:C:1976:22, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61975CJ0045>, dostęp: 29.04.2025.
- ¹⁶ Zob. rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382. Wspólna Taryfa Celna była pomyślana jako narzędzie służące do kształtowania zewnętrznej polityki handlowej UE. Regulowała politykę wymiany towarowej z państwami trzecimi, a nie kwestię cyrkulacji dobrami na obszarze rynku wewnętrznego. Była narzędziem wspólnej polityki handlowej i odnosiła się do zewnętrznego, a nie wewnętrznego wymiaru unii celnej, por. A. Easson, *Fiscal Discrimination...*, dz. cyt., s. 532. Również nie każde towary znajdujące się w tej samej jednostce klasyfikacyjnej można było uznawać za podobne – napoje alkoholowe podpadały co prawda pod tę samą pozycję we Wspólnej Taryfie Celnej, lecz z uwagi na ich zróżnicowanie znajdowały się w innych jej podpodziałach – należało więc rozstrzygnąć, do jakiego momentu towary są podobne, a kiedy tracą tę cechę.
- ¹⁷ Tak m.in. w wyrokach TSUE:
 - 1) z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 169/78, dok. cyt.;
 - 2) z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 106/84 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Danii, ECLI:EU:C:1986:99, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61984CJ0106>, dostęp: 29.04.2025.
- ¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 17 lutego 1976 r. w sprawie 45/75, dok. cyt.
- ¹⁹ Tamże, pkt 12.
- ²⁰ Wyrok TSUE z dnia 10 października 1978 r. w sprawie 148/77 H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co. v. Hauptzollamt Flensburg, ECLI:EU:C:1978:173, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61977CJ0148>, dostęp: 29.04.2025. Szerzej na temat stanu faktycznego sprawy i zaistniałych w niej problemów juretycznych, zob. G. Morse, *Article 95 and the treatment of spirits coming from within the Community*, „European Law Review” 1978, s. 298-299.

- ²¹ G. Morse, dz. cyt., s. 289; P. Pescatore, *Tax Cases before the European Court of Justice*, „Intertax” 1983, vol. 11, issue 8, s. 289; wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 168/78, dok. cyt.
- ²² Zob. także wyroki TSUE z dnia 27 lutego 1980 r.:
1) w sprawie 168/78, dok. cyt., pkt 5;
2) w sprawie 169/78, dok. cyt.;
3) w sprawie 171/78, dok. cyt.
- ²³ R. Barents, *Recent Case Law on the Prohibition of Fiscal Discrimination under Article 95*, „Common Market Law Review” 1986, vol. 23, issue 3, s. 645.
- ²⁴ Pogląd ten był także konsekwentnie prezentowany w późniejszym orzecznictwie TSUE, np. w wyroku z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie 216/81 COGIS (Compagnia Generale Interscambi) v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1982:275, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61981CJ0216>, dostęp: 29.04.2025. Z kolei w wyroku z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 106/84 (dok. cyt., pkt 12) TSUE powtórzył, że w celu ustalenia, czy produkty są do siebie podobne, konieczne jest rozważenie, czy posiadają one te same cechy charakterystyczne i czy spełniają te same potrzeby z punktu widzenia konsumenta. Trybunał potwierdził także, że koncepcję podobieństwa towarów należy interpretować szeroko i oceniać ją nie z perspektywy ścisłej identyczności produktów, lecz według tego, czy są one podobne lub porównywalne w użyciu. Zob. także M. Horspool, M. Humphreys, *European Union Law*, Oxford 2008, s. 303.
- ²⁵ Zob. także S. Alber, *European Community Tax Law and its Development in the Light of the Recent Case Law of the European Court of Justice*, „Fordham International Law Journal” 1998, vol. 22, issue 3, s. 783-784.
- ²⁶ Wyroki TSUE z dnia 27 lutego 1980 r.:
1) w sprawie 168/78, dok. cyt.;
2) w sprawie 169/78, dok. cyt.;
3) w sprawie 171/78, dok. cyt.
- ²⁷ Szerzej na temat argumentacji stron, por. S. Swanson, *The Concepts of Similarity and Indirect Protection under the EEC Treaty Article 95: The Alcohol Cases*, „Vanderbilt Journal of Transnational Law” 1982, vol. 15, issue 2, s. 288-299; A. Easson, *The spirits, wine and beer judgments: a legal Mickey Finn?*, „European Law Review” 1980, vol. 5, s. 320-322.
- ²⁸ Szerzej na temat stanu faktycznego sprawy, argumentów wysuwanych przez strony i rozstrzygnięcia TSUE, por. G. Lubkin, *Is Europe's glass half empty or half full? Alcoholic beverage taxation and the development of a European identity*, „Columbia Journal of European Law” 1997, vol. 3, s. 390-391.
- ²⁹ Na temat orzeczenia w sprawie 171/78 (dok. cyt.), zob. także G. Lubkin, dz. cyt., s. 392.
- ³⁰ Wyroki TSUE z dnia 27 lutego 1980 r.:
1) w sprawie 171/78, dok. cyt., pkt 12;
2) w sprawie 168/78, dok. cyt., pkt 12.
- ³¹ Tamże.
- ³² R. Barents, *The Prohibition of Fiscal...*, dz. cyt., s. 442; A. Easson, *Fiscal Discrimination...*, dz. cyt., s. 535.
- ³³ Wyroki TSUE z dnia 27 lutego 1980 r.:
1) w sprawie 171/78, dok. cyt., pkt 12;
2) w sprawie 168/78, dok. cyt.
- ³⁴ *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, dz. cyt., s. 30.
- ³⁵ Zob. wyrok TSUE z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 243/84 John Walker & Sons Ltd v. Ministeriet for Skatter og Afgifter, ECLI:EU:C:1986:100, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61984CJ0243>, dostęp: 29.04.2025. Trybunał orzekł w nim w przedmiocie podobieństwa whisky i owocowych win likierowych. Odnosząc się do obiektywnych cech – zawartości alkoholu i właściwości organoleptycznych, uznał, że towary te nie są do siebie podobne, mimo że są napojami alkoholowymi, do pewnego stopnia zaspokajającymi te same potrzeby konsumentów.
- ³⁶ Zastosowanie tylko obiektywnego kryterium podobieństwa prowadzić może do całkiem niezrozumiałych czy wręcz absurdalnych rezultatów. Fakt, że pewne przedmioty wykonane zostały z tego samego metalu, nie może przesądzać o ich podobieństwie. Przykładem są tutaj chociażby nóż, nożyczki czy drut kolczasty.
- ³⁷ Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie C-302/00 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, ECLI:EU:C:2002:123, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0302>, dostęp: 29.04.2025.

- ³⁸ W literaturze słusznie się zauważa, że wskazanie przez TSUE na konieczność poszukiwania „obiektywnych właściwości produktów” jako mających wpływ na preferencje konsumentów wprowadza niejasność w jego rozumowaniu, zob. A. Amatucci, *International Tax Law*, Alphen an den Rijn 2006, s. 318-319.

Bibliografia

Literatura

- Alber S., *European Community Tax Law and its Development in the Light of the Recent Case Law of the European Court of Justice*, „Fordham International Law Journal” 1998, vol. 22, issue 3.
- Amatucci A., *International Tax Law*, Alphen an den Rijn 2006.
- Barents R., *Recent Case Law on the Prohibition of Fiscal Discrimination under Article 95*, „Common Market Law Review” 1986, vol. 23, issue 3.
- Barents R., *The Prohibition of Fiscal Discrimination in Article 95 of The EEC Treaty*, „Common Market Law Review” 1980, vol. 17, issue 3.
- de Sadeleer N., *EU Environmental Law and the Internal Market*, Oxford 2014.
- Denton R., *Article 95: A New Attitude*, „Business Law Review” 1986, no. 7.
- Easson A., *Fiscal Discrimination: New Perspectives on Article 95 of the EEC Treaty*, „Common Market Law Review” 1981, vol. 18, issue 4.
- Easson A., *Taxation in the European Community*, London–New York 1993.
- Easson A., *The spirits, wine and beer judgments: a legal Mickey Finn?*, „European Law Review” 1980, vol. 5.
- Hedemann-Robinson M., *Indirect discrimination: Article 95 (1) EC Back to Front and Inside Out?*, „European Public Law” 1995, vol. 1, issue 3.
- Horspool M., M. Humphreys, *European Union Law*, Oxford 2008.
- Kosikowski C., Nykiel A., *Europejskie prawo podatkowe i jego harmonizacja*, w: *Europejskie prawo podatkowe w działalności przedsiębiorstw*, red. K. Sobczak, Warszawa 2002.
- Lasok D., *The Customs Law of the European Economic Community*, Deventer–Boston 1990.
- Lasok D., *The Trade and Customs Law of the European Union*, London–Hague–Boston 1998.
- Lonbay J., *A review of recent tax cases – wine, gambling, fast cars, and bananas*, „European Law Review” 1989, vol. 14.
- Lubkin G., *Is Europe's glass half empty or half full? Alcoholic beverage taxation and the development of a European identity*, „Columbia Journal of European Law” 1997, vol. 3.
- Morse G., *Article 95 and the treatment of spirits coming from within the Community*, „European Law Review” 1978.
- Pescatore P., *Tax Cases before the European Court of Justice*, „Intertax” 1983, vol. 11, issue 8.
- Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Gdańsk 2017.
- Schwarze J., *The Member States' discretionary powers under the tax provisions of the EEC Treaty*, w: *Discretionary Powers of the Member States in the Field of Economic Policies and their Limits under the EEC Treaty*, red. J. Schwarze, Baden-Baden 1988.
- Slynn G., *Aspects of the Law of the European Economic Community*, „Cornell International Law Journal” 1985, vol. 18, issue 1.
- Swanson S., *The Concepts of Similarity and Indirect Protection under the EEC Treaty Article 95: The Alcohol Cases*, „Vanderbilt Journal of Transnational Law” 1982, vol. 15, issue 2.
- Waelbroeck M., *Free Movement of Goods in the EEC. Decisions of the National Courts*, „Journal of World Trade Law” 1968, vol. 2, issue 5.

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.

Orzecznictwo

- Wyrok TSUE z dnia 4 kwietnia 1968 r. w sprawie 27/67 Fink-Frucht GmbH v. Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse, ECLI:EU:C:1968:22, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61967CJ0027>, dostęp: 25.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 106/84 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Danii, ECLI:EU:C:1986:99, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61986CJ0084>, dostęp: 25.04.2025.

- europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61984CJ0106, dostęp: 29.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 243/84 John Walker & Sons Ltd v. Ministeriet for Skatter og Afgifter, ECLI:EU:C:1986:100, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61984CJ0243>, dostęp: 29.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 7 maja 1987 r. w sprawie 184/85 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:1987:207, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61985CJ0184>, dostęp: 25.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 10 października 1978 r. w sprawie 148/77 H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co. v. Hauptzollamt Flensburg, ECLI:EU:C:1978:173, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61977CJ0148>, dostęp: 29.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 1970 r. w sprawie 28/69 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:1970:26, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61969CJ0028>, dostęp: 29.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie 216/81 COGIS (Compagnia Generale Interscambi) v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1982:275, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61981CJ0216>, dostęp: 29.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 57/65 Alfons Lütticke GmbH v. Hauptzollamt Saarlouis, ECLI:EU:C:1966:34, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61965CJ0057>, dostęp: 25.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 17 lutego 1976 r. w sprawie 45/75 Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH v. Hauptzollamt Landau/Pfalz, ECLI:EU:C:1976:22, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61975CJ0045>, dostęp: 29.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 168/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, ECLI:EU:C:1980:51, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0168>, dostęp: 25.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 169/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:1980:52, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0169>, dostęp: 25.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 171/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Danii, ECLI:EU:C:1980:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0171>, dostęp: 25.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie C-302/00 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, ECLI:EU:C:2002:123, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62000CJ0302>, dostęp: 29.04.2025.

Inne źródła

Opinia Rzecznika Generalnego Gerharda Reischla przedstawiona w dniu 28 listopada 1979 r. Sprawa 168/78 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, ECLI:EU:C:1979:267, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61978CC0168>, dostęp: 25.04.2025.