

**P O S T A N O W I E N I E**

Dnia 29 maja 2014 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Alicja Polańska (spr.)
Sędziowie	Sędzia WSA Kazimierz Maczewski Sędzia WSA Elżbieta Woźniak
Protokolant	starszy sekretarz sądowy Michał Iwanowski

po rozpoznaniu na rozprawie w dniach 8 i 29 maja 2014 r.  
spraw ze skarg A. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością  
z siedzibą w [...]  
na decyzje Dyrektora Izby Celnej:  
- z dnia [...] r. nr [...]  
w przedmiocie podatku akcyzowego za kwiecień 2009 r.,  
- z dnia [...] r. nr [...]  
w przedmiocie podatku akcyzowego za czerwiec 2009 r.,  
- z dnia [...] r. nr [...]  
w przedmiocie podatku akcyzowego za listopad 2009 r.,  
- z dnia [...] r. nr [...]  
w przedmiocie podatku akcyzowego za marzec 2010 r.,  
- z dnia [...] r. nr [...]  
w przedmiocie podatku akcyzowego za czerwiec 2010 r.,  
- z dnia [...] r. nr [...]  
w przedmiocie podatku akcyzowego za wrzesień 2010 r.

p o s t a n a w i a:

1. na podstawie art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne:  
„Czy art. 27 ust. 1 lit. f) w związku z brzmieniem motywów dwudziestego i dwudziestego drugiego Preambuły Dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L 1992.316.21) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których alkohol etylowy używany przez podmiot zużywający bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych, nieprzekraczający w każdym przypadku zawartości alkoholu w tych produktach: 8,5 l litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów, nie jest objęty zwolnieniem podatkowym z tej przyczyny, że podmiot zużywający nie posiada odrębnej decyzji właściwego organu podatkowego określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia?”,
2. na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2012.270 ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie.

*Pytanie prejudycjalne:*

„Czy art. 27 ust. 1 lit. f) w związku z brzmieniem motywów dwudziestego i dwudziestego drugiego Preambuły Dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L 1992.316.21) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których alkohol etylowy używany przez podmiot zużywający bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych, nieprzekraczający w każdym przypadku zawartości alkoholu w tych produktach: 8,5 litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów, nie jest objęty zwolnieniem podatkowym z tej przyczyny, że podmiot zużywający nie posiada odrębnej decyzji właściwego organu podatkowego określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia?”

## I. Ramy prawne

*Regulacje wspólnotowe*

1. Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L 1992.316.21)

Preambuła, motyw: dziewiętnasty, dwudziesty i dwudziesty drugi

[...]

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;

[...]

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;

Art. 20

- Dla celów niniejszej dyrektywy przez pojęcie „alkohol etylowy” rozumie się:
- wszelkie produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2 % obj., oznaczone kodami taryfowymi CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to produkty stanowiące część produktu należącego do innego rozdziału Nomenklatury Scalonej,

[...]

Art. 27 ust. 1 pkt 1 lit. f)

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:

[...]

f) gdy są one używane bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych (rozlewanych lub innych), pod warunkiem że w każdym przypadku zawartość alkoholu w tych produktach nie przekracza: 8,5 litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów.

*Regulacje krajowe (stan prawny: 2009-2010)*

2. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2009.3.11 ze zm.)

Art. 8 ust. 4 pkt 2

[...]

4. Przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również zużycie:

[...]

2) napojów alkoholowych, o których mowa w art. 32 ust. 4 pkt 2 i 3, przez podmiot zużywający.

Art. 32 ust. 4 pkt 3 lit. d)

[...]

4. Zwalnia się od akcyzy ze względu na przeznaczenie również:

[...]

3) napoje alkoholowe używane:

[...]

d) bezpośrednio do wytwarzania artykułów spożywczych - rozlewanych lub innych, lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania artykułów spożywczych - rozlewanych lub innych, pod warunkiem że w każdym przypadku zawartość alkoholu etylowego w tych artykułach spożywczych nie przekracza 8,5 litra alkoholu etylowego 100 % vol. na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów alkoholu etylowego 100 % vol. na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów

- wyłącznie w przypadkach, o których mowa w ust. 3 pkt 1, 4 lub 8, jeżeli spełnione są warunki, o których mowa w ust. 5-13; w przypadku podmiotu zużywającego zwolnienie od akcyzy dotyczy

ilości nieprzekraczających dopuszczalnych norm zużycia, o których mowa w art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b).

Art. 32 ust. 3 pkt 1, pkt 4 i pkt 8

Przepisy te określają warunki zwolnień od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie: benzyn, paliw i olejów smarowych do statków powietrznych, do celów żeglugi, do celów opałowych i do celów energetycznych.

Art. 32 ust. 5 – ust. 13

Przepisy te określają szczegółowo warunki zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych ze względu na ich przeznaczenie, w szczególności regulują kwestie: zabezpieczenia akcyzowego, dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego, potwierdzania na dokumencie dostawy odbioru wyrobów akcyzowych, prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych według określonego wzoru i przechowywania tej ewidencji.

Art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b), ust. 2 pkt 1 lit. b) i ust. 4

1. Właściwy naczelnik urzędu celnego ustala, w drodze decyzji, dla poszczególnych podmiotów, na ich wniosek:

[...]

2) dopuszczalne normy zużycia napojów alkoholowych:

[...]

b) o których mowa w art. 32 ust. 4 pkt 2 i 3, w przypadku ich użycia przez podmiot zużywający.

2. Właściwy naczelnik urzędu celnego, w drodze decyzji, wydanej z urzędu dla poszczególnych podmiotów:

1) może ustalić:

[...]

b) dopuszczalne normy zużycia wyrobów akcyzowych  
- o których mowa w ust. 1;

[...]

4. Właściwy naczelnik urzędu celnego, ustalając normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych oraz dopuszczalne normy ich zużycia, uwzględni:

- 1) rodzaj wyrobów akcyzowych;
- 2) specyfikę poszczególnych etapów produkcji i pozostałych czynności, w trakcie których może dojść do powstania ubytków wyrobów akcyzowych;
- 3) warunki techniczne i technologiczne występujące w danym przypadku;
- 4) maksymalne normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych określone w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5.

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz.U.2009.32.242)

[...]

§ 7. 1. Podstawą ustalania przez właściwego naczelnika urzędu celnego wysokości norm dopuszczalnych ubytków oraz dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych jest:

- 1) wysokość rzeczywistych ubytków lub rzeczywistego zużycia w ostatnim okresie obrachunkowym lub
- 2) badanie rzeczywistych ubytków lub rzeczywistego zużycia, lub
- 3) ocena zaawansowania technologicznego stosowanych urządzeń i technologii.

[...]

## II. Stan faktyczny

### *Postępowanie przed organami podatkowymi*

4. Funkcjonariusze celni Urzędu Celnego w [...] przeprowadzili w dniach od 13 stycznia 2012 r. do 1 lutego 2012 r. w Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością A. z siedzibą w [...] (dalej: „Spółka”), jako podmiotu zużywającego alkohol etylowy objęty kodem taryfowym CN 2207 do produkcji wyrobów cukierniczych, kontrolę podatkową za okres od marca 2009 r. do września 2010 r. w zakresie przestrzegania przepisów prawa w podatku akcyzowym co do zwolnienia od akcyzy napojów alkoholowych ze względu na ich przeznaczenie

5. W wyniku kontroli ustalono, że Spółka w okresie objętym kontrolą nie posiadała decyzji właściwego organu podatkowego określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia, o której mowa w art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku akcyzowym, warunkującej zwolnienie napojów alkoholowych zużytych do produkcji wyrobów cukierniczych od podatku akcyzowego. Decyzję taką organ podatkowy wydał Spółce na jej wniosek z dnia 8 lutego 2012 r. (złożony po zakończeniu kontroli podatkowej) w dniu 20 czerwca 2012 r. (decyzja Naczelnika Urzędu Celnego nr [...]). W decyzji tej określono dopuszczalne normy zużycia napojów alkoholowych co do ośmiu wyrobów w granicach od 0,9795 dm<sup>3</sup> 100% alkoholu etylowego na 100 kg masy gotowego wyrobu do 7,3469 dm<sup>3</sup> 100% alkoholu etylowego na 100 kg masy gotowego wyrobu, lecz na następne okresy rozliczeniowe (po czerwcu 2012 r.). Decyzja ma charakter konstytutywny (wywołuje skutki na przyszłość – *ex nunc*).

6. Powyższe ustalenia faktyczne stanowiły dla organu podatkowego I instancji (Naczelnik Urzędu Celnego) postawę do wszczęcia postępowania podatkowego wobec Spółki i wydania wobec niej sześciu decyzji (za miesiące: kwiecień, czerwiec, listopad 2009 r., marzec, czerwiec i wrzesień 2010 r.), w których określono podatek akcyzowy od nabycia/posiadania wyrobów akcyzowych, wobec nieuzyskania przez Spółkę decyzji określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych. Według organu podatkowego I instancji, prawny wymóg posiadania takiej decyzji stanowi mechanizm kontroli i nadzoru organów podatkowych, m.in. nad magazynowaniem i zużyciem wyrobów akcyzowych.

7. W wyniku odwołań od tych decyzji, złożonych przez Spółkę, organ podatkowy II instancji (Dyrektor Izby Celnej) uchylił decyzje organu podatkowego I instancji i określił Spółce (w sześciu

decyzjach) podatek akcyzowy w kwotach niższych niż organ podatkowy I instancji, uznając, że podatek należny jest z tytułu rzeczywistego zużycia wyrobów akcyzowych w danym okresie rozliczeniowym, jako podmiot zużywający, a nie z tytułu nabycia/posiadania wyrobów akcyzowych. Organ podatkowy II instancji ustalił także, że Spółka spełniła wymogi formalne określone w przepisach art. 32 ust. 5 – ust. 13 ustawy o podatku akcyzowym do uzyskania zwolnienia podatkowego na napoje alkoholowe, tj. m.in.: dokonała zgłoszenia rejestracyjnego, potwierdziła na dokumencie dostawy odbiór wyrobów akcyzowych, prowadziła ewidencję wyrobów akcyzowych według określonego wzoru, jednak nie spełniła wymogu posiadania decyzji określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych, dlatego też – na podstawie art. 8 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym – stwierdził, że Spółka stała się podatnikiem podatku akcyzowego, jako podmiot zużywający napoje alkoholowe, niekorzystające ze zwolnienia podatkowego.

#### *Postępowanie przed sądem I instancji*

8. Spółka zaskarżyła decyzje organu podatkowego II instancji do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie (dalej: „Sądu krajowego”) sześcioma skargami, zarzucając ich wydanie z naruszeniem przepisów art. 8 ust. 4 pkt 2, art. 32 ust. 4 pkt 3 lit. d) w związku z art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku akcyzowym.

9. Według Spółki, uzyskanie decyzji określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych nie stanowi warunku zastosowania zwolnienia od podatku, jeżeli zostały spełnione warunki formalne określone w przepisach art. 32 ust. 5 – ust. 13 ustawy o podatku akcyzowym, a te Spółka spełniła, co potwierdził w decyzjach organ podatkowy II instancji. Nadto, Spółka podniosła, że w produkcji wyrobów akcyzowych nie przekraczała dopuszczalnych norm określonych w ustawie, tj. w każdym przypadku zawartość alkoholu etylowego w tych artykułach spożywczych nie przekraczała 8,5 litra alkoholu etylowego 100 % vol. na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów alkoholu etylowego 100 % vol. na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów. Dodatkowo, pełnomocnik Spółki na rozprawie w dniu 8 maja 2014 r. potwierdził, że decyzja Naczelnika Urzędu Celnego z dnia 20 czerwca 2012 r. nr [...] oparta została na tych samych danych (recepturach), które Spółka podała podczas kontroli zużycia napojów alkoholowych i obejmowała wszystkie wyroby będące przedmiotem kontroli, co miało oznaczać, że Spółka także w okresach objętych kontrolą nie przekraczała dopuszczalnych norm zużycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych, określonych następnie w tej decyzji.

#### III. Powody wystąpienia Sądu krajowego z pytaniem prejudycjalnym

##### *Uwagi ogólne*

10. Wobec przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej, na podstawie Traktatu Akcesyjnego, prawo wspólnotowe stało się od tej daty częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce, mając przy tym, w przypadku kolizji z prawodawstwem krajowym, pierwszeństwo ze względu na brzmienie art. 91 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia, stanowiącego część Traktatu Akcesyjnego.

11. Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego ma również oparcie w ugruntowanym orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS), obecnie: Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), (por. wyrok ETS z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie

van Gend en Loos, 26/62, ECR 1963/1; wyrok ETS z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie Simmenthal, 106/77, ECR 1978/3/629; wyrok ETS z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie Erich Ciola, C-224/97, ECR 1999/4/I-2517).

12. Stosownie do art. 267 lit. b) Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) (Dz. Urz. UE 2012/C/326, s. 47-390), Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Ponadto, zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE, w przypadku gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem jednego z Państw Członkowskich, sąd ten może, jeżeli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku, zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o rozpatrzenie tego wniosku.

13. Na podstawie pkt 10 i pkt 11 Zaleceń dla sądów krajowych, dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dnia 6 listopada 2012 r. (Dz. Urz. UE 2012/C 338/01), decyzja o zwróceniu się do Trybunału w trybie prejudycjalnym należy wyłącznie do sądu krajowego, niezależnie od żądań stron w postępowaniu głównym w tym zakresie (pkt 10). Zgodnie z art. 267 TFUE, każdy sąd ma prawo skierować do Trybunału wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni przepisu prawa Unii Europejskiej, jeżeli jego zdaniem odpowiedź na nie jest niezbędna do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu (pkt 11).

14. Sąd krajowy stanął przed koniecznością rozstrzygnięcia, czy implementacja ze względu na osiągnięcie celu, jakim jest zwolnienie alkoholu etylowego od podatku akcyzowego przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG, nastąpiła prawidłowo do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, jak też rozstrzygnięcia, czy odmówić w sprawie zastosowania przepisów art. 32 ust. 4 pkt 3 lit. d) w związku z przepisami art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b) oraz ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku akcyzowym, jako niewłaściwie wprowadzonych do polskiego porządku prawnego, dając pierwszeństwo przepisowi art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG.

15. Przed wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie, w celu wyjaśnienia wątpliwości zaistniałych przy wykładni art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy Rady 92/83/EWG, uwzględniając przytoczone postanowienia art. 267 TFUE oraz Zalecenia dla sądów krajowych, dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dnia 6 listopada 2012 r., Sąd krajowy uznał za konieczne skierowanie pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

#### *W przedmiocie zapytania*

16. W orzecznictwie ETS wielokrotnie wskazywano, że zwolnienie produktów objętych art. 27 ust.1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG stanowi zasadę, a odmowa jego przyznania wyjątek oraz, że przyznane tym przepisem Państwom Członkowskim uprawnienie do określania warunków „w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów” nie może podważać bezwarunkowego charakteru obowiązku zwolnienia przewidzianego w tym przepisie (por. wyrok ETS z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie Braathens, C-346/97, ECR 1999/6/I-3419, pkt 31; wyrok ETS z dnia 7 grudnia 2000 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, C-482/98, pkt 50, ECR 2000/12A/I-10861; wyrok ETS z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie UAB Profisa, C-63/06, pkt 18, ECR 2007/4/I-3239; wyrok ETS z dnia

9 grudnia 2010 r. w sprawie Repertoire Culinaire Ltd, C-163/09, pkt 51, ECR 2010/12A/I-12717-12772).

17. W wyżej wskazanych wyrokach bezwarunkowy charakter obowiązku zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust.1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG wiązano z brzmieniem motywu dwudziestego drugiego Preambuły, zgodnie z którym 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, jak też z brzmieniem motywu dziewiętnastego Preambuły, zgodnie z którym konieczne jest ustanowienie na poziomie wspólnotowym zwolnień od podatku, stosujących się do towarów transportowanych między Państwami Członkowskimi.

18. Nadto, w wyrokach tych rozstrzygano kwestię zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust.1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG do produktów importowanych na obszar celny Wspólnoty Europejskiej lub będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy (por. ww. wyrok w sprawie UAB Profisa; ww. wyrok w sprawie Włochy przeciwko Komisji; ww. wyrok w sprawie Repertoire Culinaire Ltd), a więc kwestię związaną z przemieszczeniem produktu handlowego zawierającego alkohol etylowy.

19. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który jest sądem II instancji dla Sądu krajowego, brak jest zgodności co do oceny prawidłowości implementacji art. 27 ust. 1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG do prawa krajowego. W wyroku z dnia 9 czerwca 2011 r. I GSK 313/11 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że charakter i cel zwolnienia, do którego wprowadzenia obliguje Dyrektywa 92/83/EWG w art. 27 ust. 1 lit. b), nie obejmuje sytuacji, w której produkt nieprzeznaczony do spożycia przez ludzi jest importowany z państwa trzeciego na obszar Unii Europejskiej, a kwestia ewentualnego zwolnienia od akcyzy alkoholu skażonego zawartego w takich produktach importowanych na teren Unii Europejskiej została pozostawiona przez prawodawcę unijnego do uregulowania przez poszczególne Państwa Członkowskie. Natomiast, w wyroku z dnia 19 września 2012 r. I GSK 1350/11 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że przepisy żadnej z liter w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG nie wprowadzają odniesień do konkretnych czynności opodatkowanych, które miałyby korzystać ze zwolnienia, gdyż zwolnienie dotyczy określonych produktów. Składy orzekające w tych sprawach wyraziły także odmienną ocenę co do wpływu brzmienia motywów Preambuły Dyrektywy Rady 92/83/EWG na wykładnię przepisu art. 27 ust. 1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG.

20. Nadto, wyroki te także dotyczą przemieszczania (importu) produktów zawierających alkohol etylowy, a nie zużycia takich produktów przez podmiot zużywający na terytorium Państwa Członkowskiego. Zostały one opublikowane w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego - <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

21. W ocenie Sądu krajowego, dotychczasowe orzecznictwo ETS oraz TSUE, jak też Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie rozstrzyga kwestii, jaka pojawiła się w sprawie zawistej przed Sądem krajowym ze skargi Spółki.

22. Według Sądu krajowego, dla rozstrzygnięcia sprawy konieczne jest prawidłowe zinterpretowanie zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust. 1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG w powiązaniu z motywami: dwudziestym Preambuły, przewidującym możliwość pozostawienia Państwom Członkowskim wyboru odnośnie do stosowania zwolnień od podatku w zależności od sposobu ostatecznego wykorzystania produktów na ich terytorium oraz z motywem dwudziestym drugim, zezwalającym Państwom Członkowskim na stosowanie środków zwalczania wszelkich

wypadków uchylania się od przepisów podatkowych, ich omijania lub naruszania, jakie mogą występować w zakresie zwolnień podatku (powtórzonym w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG).

23. Zwolnienie podatkowe określone w ww. przepisie ma charakter przedmiotowy, gdyż obejmuje produkty („Państwa Członkowskie zwalniają produkty...”). Preambuła w jej motywie dwudziestym odnosi się natomiast do kwestii ostatecznego wykorzystania produktów na terytorium Państwa Członkowskiego, a więc dotyczy czynności, która może być dokonywana przez podmiot zużywający, taki jak Spółka, na terytorium Państwa Członkowskiego.

24. Z brzmienia motywu dwudziestego można wnioskować, że Państwu Członkowskiemu pozostawiono większą swobodę kształtowania zakresu i sposobu stosowania zwolnienia określonego w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG, gdy chodzi o zastosowanie tego zwolnienia do czynności wykonywanych na terytorium Państwa Członkowskiego, niż w przypadku stosowania tego zwolnienia do czynności przemieszczania produktów pomiędzy Państwami Członkowskimi, co potwierdza niebudzące wątpliwości brzmienie motywu dziewiętnastego („konieczne jest ustanowienie na poziomie wspólnotowym zwolnień od podatku, stosujących się do towarów transportowanych między Państwami Członkowskimi;”).

25. Prawidłowa interpretacja charakteru zwolnienia określonego w art. 27 ust. 1 lit. f) Dyrektywy 92/83/EWG w powiązaniu z kompetencją Państwa Członkowskiego do kształtowania jego zakresu w przypadku ostatecznego wykorzystania produktów na jego terytorium (motyw 20 Preambuły), warunkuje rozstrzygnięcie przez Sąd krajowy kwestii prawidłowej implementacji do prawa krajowego i osiągnięcia celu, jakim jest zwolnienie alkoholu etylowego od podatku akcyzowego.

26. Nadto, prawidłowa interpretacja charakteru ww. zwolnienia zezwoli Sądowi krajowemu na rozstrzygnięcie kwestii, czy wprowadzony przez normodawcę krajowego warunek uzyskiwania przez podmiot zużywający decyzji określającej normy zużycia alkoholu etylowego (podlegającego zwolnieniu) mieści się w ramach pozostawionej Państwom Członkowskim swobody wyboru odnośnie do stosowania zwolnień od podatku w zależności od sposobu ostatecznego wykorzystania produktów akcyzowych na ich terytorium, jak też w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania takich przepisów, zważywszy, że w przepisach art. 32 ust. 5 – ust. 13 ustawy o podatku akcyzowym określono szereg wymogów formalnych, spełnienie których także zapewnia kontrolę nad stosowaniem zwolnień i zapobiega naruszeniom prawa.

27. W konsekwencji, rozstrzygnięcie sześciu skarg Spółki wymaga odpowiedzi na pytanie:

„Czy art. 27 ust. 1 lit. f) w związku z brzmieniem motywów dwudziestego i dwudziestego drugiego Preambuły Dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L 1992.316.21) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których alkohol etylowy używany przez podmiot zużywający bezpośrednio lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych, nieprzekraczający w każdym przypadku zawartości alkoholu w tych produktach: 8,5 litra czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wyrobów czekoladowych i 5 litrów czystego alkoholu na 100 kg produktu dla wszystkich innych wyrobów, nie jest objęty zwolnieniem podatkowym z tej przyczyny, że podmiot zużywający nie posiada odrębnej decyzji właściwego organu podatkowego określającej ilość nieprzekraczalnych dopuszczalnych norm zużycia?”

28. Przedstawione wątpliwości, związane z interpretacją wskazanych przepisów prawa wspólnotowego, uzasadniają wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.

29. Z tych względów Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, na podstawie przepisu art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji postanowienia.

30. W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zawiesił postępowanie w sprawie, na podstawie przepisu art. 124 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.2012.270 ze zm.).