

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 3 grudnia 2014 r.(*)

Dyrektywa 92/83/EWG – Harmonizacja struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych – Artykuł 27 ust. 1 lit. f) – Zwolnienie od zharmonizowanego podatku akcyzowego – Wyroby cukiernicze – Obowiązek uzyskania decyzji organu administracji podatkowej określającej dopuszczalne normy zużycia tych produktów

W sprawie C-313/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Polska) postanowieniem z dnia 29 maja 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 lipca 2014 r., w postępowaniu:

ASPROD sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej w Szczecinie,

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 27 ust. 1 lit. f) 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 złożony w ramach sporu pomiędzy ASPROD sp. z o.o (zwaną dalej „spółką ASPROD”) a Dyrektorem Izby Celnej w Szczecinie (zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie opodatkowania zharmonizowanym podatkiem akcyzowym alkoholu etylowego zawartego w wyrobach cukierniczych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy dziewiętnasty, dwudziesty i dwudziesty drugi dyrektywy 92/83 mają następujące brzmienie:

„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”.

4 Artykuł 27 ust. 1 lit. f) 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:

[...]

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”.

Prawo polskie

5 Artykuł 32 ust. 4 pkt 3 lit. d) Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., nr 3, poz. 11) w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą z 2008 r.”) przewiduje między innymi, że od akcyzy zwalnia się ze względu na przeznaczenie napoje alkoholowe używane bezpośrednio do wytwarzania artykułów spożywczych lub jako składnik do półproduktów służących do wytwarzania artykułów spożywczych i że 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) ustawy z 2008 r.

6 Zgodnie ze wspomnianymi przepisami właściwy naczelnik urzędu celnego ustala w drodze decyzji, dla poszczególnych podmiotów, na ich wniosek dopuszczalne normy zużycia napojów alkoholowych, o których mowa w art. 32 ust. 4 pkt 2 i 3 ustawy z 2008 r. Organ ten może również ustalić te dopuszczalne normy zużycia w drodze decyzji wydanej z urzędu.

7 Artykuł 32 ust. 5–13 ustawy z 2008 r. określa szczegółowo warunki zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych ze względu na ich przeznaczenie.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 W dniach od 13 stycznia do 1 lutego 2012 r. w spółce ASPROD przeprowadzona została kontrola podatkowa dotycząca zużycia alkoholu etylowego do produkcji wyrobów cukierniczych, za okres od marca 2009 r. do września 2010 r., w zakresie przestrzegania krajowych przepisów prawa o podatku akcyzowym.

9 W wyniku kontroli ustalono, że w okresie objętym kontrolą spółka ASPROD nie posiadała decyzji właściwego organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych.

10 Następnie wobec spółki ASPROD zostało wszczęte postępowanie podatkowe, które doprowadziło do wydania przez Dyrektora szeregu decyzji. We wspomnianych decyzjach Dyrektor uznał, że omawiane wyroby należało opodatkować podatkiem akcyzowym, ponieważ spółka ASPROD nie posiadała takiej decyzji organu podatkowego, zgodnie z wymogami ustawy z 2008 r.

11 Spółka ASPROD zaskarżyła decyzje Dyrektora do sądu odsyłającego.

12 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 27 ust. 1 lit. f) w związku z brzmieniem motywów dwudziestego i dwudziestego drugiego [dyrektywy 92/83] 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?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Na mocy art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

14 Ów przepis należy zastosować w niniejszej sprawie.

15 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten stoi na przeszkodzie krajowym uregulowaniom takim jak te w postępowaniu głównym, które uzależniają

stosowanie przewidzianego w nim zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych od tego podatku na mocy rzeczzonego przepisu.

16 Należy przypomnieć, że 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. wyroki: Włochy/Komisja, C-482/98, EU:C:2000:672, pkt 4; Profisa, C-63/06, EU:C:2007:233, pkt 17; Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, pkt 48).

17 W tym kontekście Trybunał orzekł, że art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, iż nakłada on na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia z ujednoczonego podatku akcyzowego alkoholu etylowego przywiezionego na obszar celny Unii Europejskiej, zawartego w wyrobach czekoladowych przeznaczonych do bezpośredniego spożycia, pod warunkiem że zawartość alkoholu w tych produktach nie przekracza 8,5 litra na 100 kg produktu (zob. wyrok Profisa, EU:C:2007:233, pkt 19).

18 Z art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 w związku z motywem dwudziestym tej dyrektywy wynika, że wykonanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie przez państwo członkowskie zależy od ostatecznego wykorzystania rozpatrywanych produktów (zob. wyrok Repertoire Culinaire, EU:C:2010:752, pkt 49).

19 Ponadto rzeczony art. 27 ust. 1 w związku z motywem dwudziestym drugim dyrektywy 92/83 stanowi, że państwa członkowskie mogą ustalić warunki w celu zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania zwolnień przewidzianych w tym przepisie oraz uniknięcia wszelkich ewentualnych wypadków uchylania się, omijania lub naruszania przepisów (wyrok Repertoire Culinaire, EU:C:2010:752, pkt 50).

20 Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem po pierwsze, zwolnienie produktów objętych art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83 stanowi zasadę, a odmowa jego przyznania – wyjątek, a po drugie przyznane tym przepisem państwom członkowskim uprawnienie do określenia 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 (zob. wyroki: Włochy/Komisja, EU:C:2000:672, pkt 50; Profisa, EU:C:2007:233, pkt 18; Repertoire Culinaire, EU:C:2010:752, pkt 51).

21 Z powyższego wynika, że w ramach korzystania z tego prawa obowiązkiem danego państwa członkowskiego jest przedstawienie konkretnych, obiektywnych i podlegających

weryfikacji dowodów istnienia poważnego ryzyka uchylania się, omijania lub naruszania przepisów i że przesłanki określone przez państwo członkowskie w ramach przyznanego mu uprawnienia nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia tego celu (zob. wyrok Repertoire Culinaire, EU:C:2010:752, pkt 52).

22 Dlatego też, jakkolwiek państwa członkowskie mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83, w zależności od wykorzystania danych produktów, to nie mogą jednak uzależnić stosowania tego zwolnienia od przestrzegania przesłanek, w odniesieniu do których nie wykazano na podstawie konkretnych, obiektywnych i podlegających weryfikacji dowodów, że są one niezbędne do zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania tego zwolnienia oraz zapobiegania uchylaniu się, omijaniu lub naruszaniu przepisów (zob. wyrok Repertoire Culinaire, EU:C:2010:752, pkt 53).

23 Z postanowienia odsyłającego wynika, że spór w postępowaniu głównym dotyczy zwolnienia alkoholu etylowego od zharmonizowanego podatku akcyzowego i że alkohol ten jest produktem wchodzącym z zakresu stosowania dyrektywy 92/83. Z tego względu należy on do „produktów objętych [tą] dyrektywą” w rozumieniu jej art. 27 ust. 1.

24 Ponadto, jako że rozpatrywany w postępowaniu głównym alkohol etylowy jest używany do produkcji wyrobów cukierniczych, wydaje się, iż jest on używany bezpośrednio lub jako składnik półproduktów służących do wytwarzania środków spożywczych w rozumieniu wspomnianego art. 27 ust. 1 lit. f).

25 W tym względzie należy po pierwsze zaznaczyć, że warunek, od którego ustawa z 2008 r. uzależnia zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83, a mianowicie warunek posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych na mocy rzeczonoego przepisu, odnosi się nie tyle do ostatecznego wykorzystania tych produktów w rozumieniu rzeczonoego przepisu i motywu dwudziestego dyrektywy 92/83, co do nieprzekraczalnej ilości rzeczonych produktów, która może być wykorzystana w celu produkcji wyrobów spożywczych.

26 Po drugie, warunek taki podważa bezwarunkowy charakter obowiązku zwolnienia przewidziany w art. 27 ust. 1 lit. f) i nie wydaje się konieczny w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania tego zwolnienia oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania przepisów. W tym względzie należy zaznaczyć, że dopuszczalne normy zużycia zwolnionych produktów są już określone przez ten przepis i że, jak wynika z postanowienia odsyłającego, spółka ASPROD zastosowała się do wymogów przewidzianych w art. 32 ust. 5–13 ustawy z 2008 r., których spełnienie, według sądu odsyłającego, zapewnia kontrolę nad prawidłowym stosowaniem zwolnień i zapobiega naruszeniom prawa.

27 W tych okolicznościach na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten stoi na przeszkodzie krajowym uregulowaniom takim jak te w postępowaniu głównym, które uzależniają stosowanie przewidzianego w nim zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych od tego podatku na mocy rzeczzonego przepisu.

W przedmiocie kosztów

28 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. f) 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 przepis ten stoi na przeszkodzie krajowym uregulowaniom takim jak te w postępowaniu głównym, które uzależniają stosowanie przewidzianego w nim zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych od tego podatku na mocy rzeczzonego przepisu.

Podpisy

* Język postępowania: polski.