

Prawo i praktyka

Treść preambuły nie jest prawem

05.09.2012, Jan Czerwiński Paweł Suchocki

Dokonując wykładni przepisów wspólnotowych, sądy coraz częściej odwołują się do treści preambuły. Zabieg ten jest zasadniczo wskazany, gdyż może służyć uzupełnieniu bądź skorygowaniu wyniku językowej interpretacji prawa

Niestety, w ostatnim czasie pojawiły się orzeczenia sądów administracyjnych, z których wynika, że w oparciu o treść preambuły możliwe jest doprowadzenie do zakwestionowania językowej wykładni przepisów.

Alkohol etylowy jako surowiec

Przykładem tego rodzaju orzeczenia jest **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 22 marca 2012 r. (III SA/Gd 518/11)**. W wyroku tym WSA rozstrzygał w sprawie dotyczącej opodatkowania akcyzą importu wyrobów akcyzowych o określonym przeznaczeniu, których składnikiem był alkohol. W sprawie istotne było, że przedmiotem importu do Polski były elektryczne rozpylacze odświeżacza powietrza, z wkładem zawierającym w swym składzie alkohol etylowy.

Podatnik argumentował m.in. że import wyrobu akcyzowego, jakim był alkohol etylowy zawarty w sprowadzanych elektrycznych rozpylaczach, powinien być objęty zwolnieniem z akcyzy przewidzianym w art. 27 ust. 1 lit. b Dyrektywy Rady 92/83/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. UE z 1992 r. seria L Nr 316, poz. 21 ze zm.).

Zgodnie bowiem z art. 27 ust. 1 lit. b Dyrektywy 92/83/EWG obligatoryjnym zwolnieniem, na warunkach, które zostaną określone przez państwa członkowskie w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów, objęte są wyroby alkoholowe skażone zgodnie z wymogami każdego państwa członkowskiego i używane do wytwarzania produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi.

Stanowisko WSA w Gdańsku...

WSA w Gdańsku odrzucił tę argumentację i stwierdził, że postanowienia art. 27 ust. 1 lit. b Dyrektywy 92/83/EWG nie mają znaczenia dla wykładni przepisów prawa krajowego w zakresie dotyczącym zwolnienia od podatku akcyzowego produktów zawierających alkohol etylowy w ilości powyżej 1,2 proc. importowanych z państw trzecich.

W oparciu o treść punktu 19 preambuły Dyrektywy 92/83/EWG, zgodnie z którym „konieczne jest ustanowienie na poziomie wspólnotowym zwolnień od podatku, stosujących się do towarów transportowanych między państwami członkowskimi”, sąd wskazał, że kwestia ewentualnego zwolnienia od akcyzy alkoholu zawartego w produktach importowanych na teren Unii Europejskiej z państw trzecich została pozostawiona do samodzielnego uregulowania przez państwa członkowskie. Inaczej mówiąc, w oparciu o treść preambuły, WSA w Gdańsku ograniczył efektywnie zakres art. 27 ust. 1 lit. b Dyrektywy 92/83/EWG, wyłączając z niego przypadki importu wyrobów alkoholowych.

Bardzo ważne w tym kontekście jest też to, że pogląd zawarty w komentowanym orzeczeniu ma szersze znaczenie, gdyż efektywnie dotyczy wszystkich rodzajów wyrobów alkoholowych wskazanych w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG. Stanowisko WSA dotyczy zatem także wyrobów alkoholowych wykorzystywanych do produkcji octu, do produkcji lekarstw czy do wytwarzania określonych produktów spożywczych.

Opinia przedstawiona przez sąd może mieć zatem istotny wpływ na działalność gospodarczą prowadzoną przez podmioty z branży farmaceutycznej, spożywczej czy też w przemyśle. Pogląd wyrażony przez WSA ma bowiem charakter uniwersalny, tj. odnosi się do wszystkich wyrobów akcyzowych wskazanych w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG, przykładowo do alkoholu używanego w procesach wytwarzania produktów leczniczych, środków spożywczych lub napojów bezalkoholowych, czy też alkoholu skażonego używanego do produkcji środków chemicznych.

...sprzeczne z poglądem TSUE

Nie sposób zgodzić się z poglądem zaprezentowanym przez WSA w powołanym powyżej wyroku, zgodnie z którym treść preambuły do Dyrektywy 92/83/EWG wskazuje, że intencją prawodawcy unijnego było wprowadzenie zwolnień z podatku akcyzowego jedynie dla wyrobów akcyzowych przemieszczanych wewnątrzunijnie.

Abstrahując od wielu argumentów w zakresie podatku akcyzowego należy zauważyć, że wniosek sądu co do znaczenia preambuły Dyrektywy 92/83/EWG prowadzi do sytuacji, w której norma wynikająca z jednoznacznego przepisu, czyli z art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG, jest zmieniana w ten sposób, że zwolnienie z podatku akcyzowego zostaje ograniczone wyłącznie do przypadków, w których wyroby akcyzowe zdefiniowane w przepisie są przedmiotem transakcji wewnątrzspółnotowych (są transportowane między państwami członkowskimi).

Inaczej mówiąc, stanowisko WSA prowadzi do sprzeczności z art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG z uwagi na nadanie normatywnego charakteru preambule do powołanego aktu prawa wspólnotowego. Tymczasem, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej TSUE), preambuła do wspólnotowego aktu prawnego nie ma normatywnego charakteru

>Trybunał o charakterze preambuły

W orzeczeniu z 2 kwietnia 2009 r. w sprawie C-134/08 Hauptzollamt Bremen przeciwko J.E. Tyson Parketthandel GmbH hanse j. TSUE dokonał wykładni przepisów rozporządzenia nr 2193/2003 ustanawiającego dodatkowe cła przywozowe na niektóre produkty pochodzące z USA.

Odnosząc się do charakteru preambuły aktu wspólnotowego, w pkt 16 wyroku TSUE wskazał, że „(...) preambuła aktu wspólnotowego nie ma mocy prawnie wiążącej i nie może być powoływana ani dla uzasadnienia odstępstw od przepisów danego aktu, ani w celu wykładni tych przepisów w sposób oczywiście sprzeczny z ich brzmieniem.”

Analogiczne stanowisko zostało przedstawione we wcześniejszych wyrokach TSUE, w szczególności w **wyrokach z 19 listopada 1998 r. w sprawie C-162/97 wydanym w związku z postępowaniem karnym przeciwko Gunnar Nilsson, Per Olov Hagelgren i Solweig Arrborn, z 25 listopada 1998 r. w sprawie C-308/97 Giuseppe Manfredi przeciwko Regione Puglia, czy z 24 listopada 2005 r. w sprawie C-136/04 Deutsches Milch-Kontor GmbH przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas.**

Oznacza to, że w sytuacji, w której postanowienia przepisów aktu wspólnotowego są sprzeczne z treścią preambuły lub też preambuła wskazuje na odstępstwo od przepisów aktu, konieczne jest oparcie się na treści przepisów i pominięcie postanowień preambuły.

Nienormatywny charakter

Należy wskazać, że treść art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG nie daje żadnych podstaw do przyjęcia, że z zakresu określonego w nim zwolnienia wyłączone zostały w sposób generalny przypadki importu towarów bądź też transakcje krajowe mające za przedmiot wyroby zdefiniowane w tym przepisie. Przepis odnosi się wyłącznie do określonych wyrobów akcyzowych, abstrahując całkowicie od czynności, których przedmiotem mogą być te wyroby.

Brzmienie przepisu art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG nakazuje zatem uznać, że w każdym przypadku (w przypadku każdej czynności opodatkowanej), w którym przedmiotem transakcji jest wyrób akcyzowy zdefiniowany w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG, zastosowanie znajdzie obowiązkowe zwolnienie określone w tym przepisie.

Mając na uwadze przytoczone orzecznictwo TSUE odnoszące się do braku normatywnego charakteru treści preambuły, należy uznać, że stanowisko WSA przedstawione w przywołanym wyroku wynika z wykładni przepisu dokonanej w sposób sprzeczny z jego brzmieniem. Artykuł 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG nie zawiera bowiem wskazanego wyżej ograniczenia.

Stanowisko WSA można by uznać za uzasadnione, gdyby art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG wskazywał, że „Państwa członkowskie zwalniają transportowane między nimi produkty objęte niniejszą dyrektywą z ujednoczonego 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”. Taki przepis nie został jednak ustanowiony w tej Dyrektywie.

Wykreowanie nowej normy

Podsumowując, w świetle wyroków TSUE dotyczących braku prawotwórczego charakteru preambuły do wspólnotowego aktu prawnego należy uznać, że wyciąganie z treści preambuły wniosków sprzecznych z brzmieniem samego przepisu Dyrektywy 92/83/EWG jest niedopuszczalne.

Dochodzi bowiem w takim przypadku do wykreowania nowej normy prawnej (odmiennej od zawartej w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG), która ogranicza zakres zwolnienia od podatku akcyzowego wyłącznie do tych wyrobów akcyzowych, które są przedmiotem transakcji wewnątrzspółnotowych (są transportowane między państwami członkowskimi). Inaczej mówiąc, nadanie normatywnego charakteru preambule prowadzi do skutków, które są sprzeczne z treścią art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG.

W konsekwencji należy uznać, że pogląd przedstawiony przez **WSA w wyroku z 22**

marca 2012 r. (III SA/Gd 518/11) jest nieprawidłowy.

Komentuje Jan Czerwiński radca prawny, Senior Tax Consultant w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

W komentowanym orzeczeniu WSA w gruncie rzeczy stwierdził, wyłącznie w oparciu o jeden z motywów preambuły, że zwolnienia określone w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG nie obejmują przypadków importu wyrobów akcyzowych zdefiniowanych w tym przepisie.

Stanowisko to jest błędne i sprzeczne z dotychczasowym orzecznictwem TSUE, w szczególności z wyrokiem z 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-63/06 Profisa. W wyroku tym Trybunał wprost wskazał, że przepis ten znajduje zastosowanie także w przypadku przywozu wyrobów akcyzowych na obszar celny Unii Europejskiej.

A zatem w przypadku, gdy podatnik dokona importu określonych wyrobów akcyzowych, przykładowo alkoholu etylowego do wytwarzania produktów leczniczych lub środków spożywczych, a organy celne zakwestionują jego prawo do zastosowania zwolnienia z akcyzy, podatnik będzie musiał wdać się w spór z organami i powołać się na możliwość bezpośredniego stosowania art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG.

Nie może być bowiem tak, że treść preambuły, a zatem nienormatywna część aktu prawnego, wykorzystywana jest do faktycznej zmiany znaczenia przepisów prawa.

—*Jan Czerwiński radca prawny, Senior Tax Consultant w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.*

—*Paweł Suchocki prawnik, Tax Consultant w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.*

