

**I GSK 1453/11 - Wyrok NSA**

<b>Data orzeczenia</b>	2013-04-19	<i>orzeczenie prawomocne</i>
<b>Data wpływu</b>	2011-10-19	
<b>Sąd</b>	Naczelny Sąd Administracyjny	
<b>Sędziowie</b>	Maria Jagielska /przewodniczący/ Maria Myślińska /sprawozdawca/ Wojciech Kręcisz	
<b>Symbol z opisem</b>	6111 Podatek akcyzowy	
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek akcyzowy	
<b>Sygn. powiązane</b>	<a href="#">III SA/GI 1312/10 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2011-04-08</a>	
<b>Skarżony organ</b>	Dyrektor Izby Celnej	
<b>Treść wyniku</b>	Uchylono zaskarżony wyrok i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny	
<b>Powołane przepisy</b>	<a href="#">Dz.U. 2012 poz 270</a> art. 134, art. 141 § 4 <i>Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity.</i> <a href="#">Dz.U. 2011 nr 108 poz 626</a> art. 154 ust. 1 i 2 <i>Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym - tekst jednolity.</i>	

**SENTENCJA**

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Maria Jagielska Sędzia NSA Maria Myślińska (spr.) Sędzia del. WSA Wojciech Kręcisz Protokolant Michał Mazur po rozpoznaniu w dniu 5 kwietnia 2013 r. na rozprawie w Izbie Gospodarczej skargi kasacyjnej A.M. T. Spółki z o.o. w I. Z. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 8 kwietnia 2011 r. sygn. akt III SA/GI 1312/10 w sprawie ze skargi A.M. T. Spółki z o.o. w I. Z. na decyzję Dyrektora Izby Celnej w K. z dnia [...] marca 2010 r. nr [...] w przedmiocie podatku akcyzowego 1. uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w G.; 2. zasądza od Dyrektora Izby Celnej w K. na rzecz A.M. T. Spółki z o.o. w I. Z. kwotę 5516 (pięć tysięcy pięćset szesnaście) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**UZASADNIENIE**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wyrokiem z dnia 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/GL 1312/10, oddalił skargę A.M. T. Sp. z o.o. w I. Z. na decyzję Dyrektora Izby Celnej w K. z dnia [...] marca 2010 r. nr [...] w przedmiocie podatku akcyzowego, z następującym uzasadnieniem.

Naczelnik Urzędu Celnego w B.B. decyzją z dnia [...] lipca 2006 r., nr [...], określił kwotę zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za czerwiec 2005 r. z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego przez Spółkę A.M. T. wyrobu uznanego za wyrób akcyzowy. Spółka nie złożyła w związku z tym nabyciem deklaracji AKC-3 ani nie dokonała zapłaty podatku akcyzowego.

Dyrektor Izby Celnej w K. uchylił powyższą decyzję, stwierdzając, że organ pierwszej instancji nie przeprowadził postępowania w sposób usuwający wątpliwości dotyczące wyjaśnień związanych z dokonaniem zamówienia zatrzymanego wyrobu, jego dostawy i dokumentów, które towarzyszyły przesyłce. W

zakresie zamówienia zatrzymanego towaru brak było jednoznacznego wyjaśnienia, kto faktycznie zamówił przemieszczany towar oraz jaki dokument towarzyszył przesyłce.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Naczelnik Urzędu Celnego w B.-B. decyzją z dnia [...] sierpnia 2009 r., nr [...], na podstawie art. 13 § 1 pkt 1, art. 21 § 1 pkt 1, art. 51 § 1, art. 207 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: o.p.), art. 154 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11), art. 4 ust. 1 pkt 5, ust. 4, art. 6 ust. 3, art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.; dalej: u.p.a.) oraz § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) określił Spółce kwotę zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za czerwiec 2005 r., uznając, że dokonała ona wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobu akcyzowego – rozpałki do grilla na bazie alkoholu etylowego, od którego nie zapłaciła należnej akcyzy.

Decyzją z dnia [...] marca 2010 r. Dyrektor Izby Celnej w K. utrzymał w mocy powyższą decyzję organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu organ wskazał, że w dniu [...] czerwca 2005 r. funkcjonariusze celni zatrzymali na drodze krajowej [...] w B.-B. ciągnik-cysternę na słowackich tablicach rejestracyjnych, przewożący towar o nazwie handlowej rozpałka do grilla w ilości 20.000 litrów. Ustalono, że sprzedawcą towaru była s.r.o. M. ul. K. [...]; [...] K. N. M., zaś nabywcą Spółka AM T. z siedzibą w I. Z. Oddział C.-D.. Po wykonaniu badania próbek przewożonego wyrobu przez Laboratorium Celne we W. organ stwierdził, że zatrzymany towar należało zaklasyfikować do kodu CN 2207 20 00.

Zdaniem Dyrektora Izby Celnej w K. zgromadzony materiał dowodowy jednoznacznie potwierdził sprzedaż podpałki do grilla. Organ wskazał, że okoliczności zawarcia transakcji, nabycia wewnątrzspółnotowego oraz organizacji działalności handlowej przez Spółkę A.M. T. potwierdziły zeznania świadków (dyrektora handlowego w Spółce AM T. J. P., Prezesa Zarządu Spółki M. P., członka zarządu AM T. J. G. oraz dyrektora s.r.o. M. M. P.), faktura nr [...] z dnia [...] czerwca 2005 r., dokument przewozowy "dodaci list číslo" nr [...] z dnia [...] czerwca 2005 r. wskazujący jako odbiorcę skarżącą Spółkę.

Organ odwoławczy podniósł, że sprzedający – spółka M. w dokumencie "Osvedčenie o kvalite: [...]" wskazała, iż w skład rozpałki wchodzi: alkohol etylowy – min. 47%, alkohol metylowy – min. 47%, methylethylketon – min. 0,47%, bitrex-min. 0,001%, woda-min. 4%, tiofen – min. 0,125% i przypisała jej kod CN 36 06 90 90. Z kolei badanie 3 próbek pobranych w dniu [...] czerwca 2005 r. przez pracowników Szczególnego Nadzoru Podatkowego Urzędu Celnego w B.-B. w obecności M. P., wykonane przez Laboratorium Celne we W. wykazało, że zatrzymana rozpałka do grilla była mieszaniną alkoholu etylowego (41,5%) i metanolu (46,4%) oraz zawierała śladowe ilości 1-propanolu, 2-butanolu, octanu etylu, 2-metylo-1" propanolu, 2-metylo 1, 3-dioksolanu, tiofenu, 1,1-dietoksy etanu, 3-metylo-1-butanolu, 2-metyfo-1-butanolu, estrów kwasu butylowego i pentylowego, ksylenu. Ponadto w badanej próbce stwierdzono obecność benzoesanu denatonium (bitrexu) w ilości: 5,93 +/- 0,3 ppm, co odpowiada 1,43 +/- 0,03 g w 100 litrach w przeliczeniu na 100% alkoholu etylowego. Dalej organ wskazał, że benzoesan denatonium (bitrex) wymieniony jest w załączniku do rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 11 sierpnia 2003 r. w sprawie środków dopuszczonych do skażania alkoholu etylowego jako jeden ze środków dopuszczonych do skażania alkoholu etylowego. Zgodnie z pozycją nr 6 wyżej cytowanego załącznika minimalna ilość benzoesanu denatonium (bitrexu), jaką należy stosować do skażania alkoholu etylowego, wynosi 0.3 g na 100 litrów alkoholu etylowego. W związku z powyższym organ stwierdził, że alkohol zawarty w przedmiotowej rozpałce do grilla należy uznać za skażony. Sprzedawca rozpałki do grilla zaklasyfikował ten wyrób do pozycji 3606 90 90, czyli jako pozostałe stopy żelazocerowe i pozostałe stopy piroforyczne, we wszystkich

postaciach; artykuły z materiałów łatwo palnych wymienione w uwadze 2 do przedmiotowego działu. Tymczasem zgodnie z uwagami do działu 36 CN dział ten nie obejmuje odrębnych chemicznie zdefiniowanych związków, innych niż wymienione poniżej w uwadze 2 a) lub b), zaś wyrażenie "artykuły z materiałów łatwopalnych" objętych pozycją 3606 dotyczy jedynie:

- a) metaldehydu, heksametylenotetraaminy oraz podobnych substancji pakowanych do postaci (na przykład tabletek, lasek i podobnych postaci) przeznaczonych do stosowania jako paliwo; paliw opartych na alkoholu oraz podobnych gotowych paliw, w postaci stałej lub półstałej;
- b) paliw płynnych lub upłynnionych, w pojemnikach, w rodzaju stosowanych do napełniania zapalniczek mechanicznych lub podobnych, o pojemności nieprzekraczającej 300 cm<sup>3</sup>;
- c) pochodni, ogniowych źródeł światła oraz podobnych.

Z uwagi na fakt, iż rozpałka do grilla nie była w pojemnikach stosowanych do napełnienia lub uzupełniania zapalniczek do papierosów lub podobnych o pojemności nieprzekraczającej 300 cm<sup>3</sup>, została zatrzymana w cysternie w ilości 20.000 litrów, nie była w postaci stałej lub półstałej – posiadała postać płynną, nie był to również inny artykuł z materiałów łatwopalnych typu: pochodnia czy ogniowe źródło światła lub artykuł podobny oraz mając na uwadze treści pozycji CN 3606 oraz uwag do działu CN 36, nie można było uznać, iż nabyty wewnątrzspółnotowo wyrób będący w stanie płynnym składający się głównie z alkoholu etylowego (41,5%) i metanolu (46,4%) mógłby być klasyfikowany do pozycji 3606.

Przystępując do klasyfikacji w nomenklaturze scalonej (CN), Dyrektor Izby Celnej wyszedł od reguły 1 Ogólnych Reguł Interpretacji Nomenklatury Scalonej, zgodnie z którą tytuły sekcji, działów i poddziałów mają znaczenie wyłącznie orientacyjne. Dla celów prawnych klasyfikację towarów należy ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów oraz, o ile nie są one sprzeczne z treścią powyższych pozycji i uwag, zgodnie z następującymi regułami od 2 do 6.

W rozpatrywanej sprawie w związku z brakiem możliwości zastosowania reguły 1 szczególnego znaczenia nabrała reguła 3 (b) Ogólnych Reguł Interpretacji Nomenklatury Scalonej, zgodnie z którą: "Jeżeli stosując regułę 2 (b) lub z innego powodu towary pozornie mogą być klasyfikowane do dwu lub więcej pozycji, klasyfikacji dokonać należy w sposób następujący, a mianowicie do wyrobów stanowiących mieszaniny wyrobów składających się z różnych materiałów lub wytworzonych z różnych komponentów oraz wyrobów stanowiących komplety do sprzedaży detalicznej, których klasyfikacja w myśl reguły 3 (a) nie może być przeprowadzona, należy stosować pozycje obejmująca materiał lub komponent decydujący o zasadniczym charakterze wyrobu, jeżeli takie kryterium jest możliwe do zastosowania".

W spornej rozpalce głównym składnikiem towaru był metanol. W Nomenklaturze Scalonej metanol (alkohol metylowy) został wymieniony w dziale 29, podpozycja 2905 11. Zgodnie jednak z uwagą 1 lit. a do działu 29 pozycje tego działu obejmują głównie odrębne chemicznie zdefiniowane związki organiczne. Wg uwagi 2 lit. b dział nie obejmuje alkoholu etylowego (pozycja 2207 lub 2208). Odrębny, chemicznie zdefiniowany związek (wg Uwagi 1 do działu) jest pojedynczym związkiem chemicznym o znanej strukturze, który nie zawiera innych substancji celowo dodanych podczas produkcji lub po jej zakończeniu (włącznie z oczyszczaniem). Tym samym metanol w mieszaninie z alkoholem etylowym jest wyłączony z tej pozycji.

Mając na uwadze powyższe oraz to, że drugim głównym składnikiem w towaru był alkohol etylowy, Dyrektor Izby Celnej w K. stwierdził, że rozpałka do grilla powinna być klasyfikowana do pozycji CN 2207 20, czyli alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe o dowolnej mocy, skażone. Według grupowania PKWiU odpowiadającą pozycją jest 15.92.12 – Alkohol etylowy i pozostałe alkohole skażone o dowolnej mocy; alkohole skażone, tj. wyroby alkoholowe zmieszane z substancjami, które czynią je niezdatnymi do spożycia, ale nie przeszkadzają użyciu ich do celów przemysłowych.

Zgodnie natomiast z art. 20 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 316/21 ze zm.), 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, produkty oznaczone kodami taryfowymi CN 2204, 2205, 2206 o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22% obj., napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony spirytus. Przekładając powyższe na grunt przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem akcyzowym, organ stwierdził, iż zgodnie z art. 72 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym alkoholem etylowym w rozumieniu ustawy są wszelkie wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2 % objętości oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.91.10, 15.92.11 i 15.92.12 oraz kodami CN 2208 i 2207, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego grupowania PKWiU i kodu CN oraz napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony spirytus oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.91.10 i 15.92.11 oraz kodami CN 2208 i 2207 10 00, a także wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22% objętości, oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.93.11, 15.93.12, 15.94.10 i 15.95.10 oraz kodami CN 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10, 2204. 2206 00 i 2205. Wreszcie, zgodnie z art. 2 pkt 1 i pkt 2 ustawy, wyrobami akcyzowymi są wyroby podlegające akcyzie określone w załączniku nr 1 do ustawy, a wyroby akcyzowe zharmonizowane to paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz. napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe, określone w załączniku nr 2 do ustawy. Jednocześnie w poz. 34 Załącznika 1 do ustawy o podatku akcyzowym wymieniono alkohol etylowy i inne alkohole, skażone o dowolnej mocy jako wyroby podlegające akcyzie.

Reasumując, Dyrektor Izby Celnej w K. stwierdził, że Spółka dokonała przemieszczenie wyrobów akcyzowych, tj. rozpałki do grilla, która ze względu na swój skład chemiczny prawidłowo klasyfikowana powinna być jako alkohol etylowy, skażony o dowolnej mocy, z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju, a więc dokonała czynności podlegającej opodatkowaniu, co zrodziło powstanie obowiązku podatkowego. W myśl art. 4 ust. 4 u.p.a. czynności nabycia wewnątrzwspólnotowego podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Odnosząc się do zarzutów odwołania dotyczących naruszenia przepisów Ordynacji podatkowej, Dyrektor Izby Celnej wyjaśnił, że organy podatkowe działały w ramach źródeł powszechnie obowiązującego prawa. Prowadziły postępowanie w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, przestrzegały przepisów procesowych oraz prawidłowo stosowały przepisy prawa materialnego z uwzględnieniem szczególnie zasady bezstronności w swoim postępowaniu. Nie naruszyły tym samym przepisów art. 120 i 121 Ordynacji podatkowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę A.M. T. Sp. z o.o. na powyższą decyzję.

W uzasadnieniu wyroku Sąd, powołując się na art. 134 p.p.s.a., wskazał, że w myśl art. 1 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym – obowiązującej w czerwcu 2005 r. – ustawa regulowała opodatkowaniem akcyzą wyrobów akcyzowych oraz zasady i tryb ich wprowadzania do obrotu. Zgodnie z art. 2 pkt 1 u.p.a.

wyrobami akcyzowymi były wyroby wymienione w załączniku nr 1 do ustawy. Z tej grupy wyrobów akcyzowych wyodrębniono grupę wyrobów akcyzowych zharmonizowanych wymienionych załączniku nr 2 do ustawy – art. 2 pkt 2 u.p.a. Sąd wyjaśnił, że podział wyrobów akcyzowych na dwie grupy wynika z tego, iż wyroby akcyzowe zharmonizowane są to co do zasady takie wyroby, które ustawodawca wspólnotowy uznał za wyroby akcyzowe objęte wewnątrzspółnotowym systemem opodatkowania podatkiem akcyzowym. W rezultacie produkcja, przetwarzanie oraz obrót wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi podlega w Polsce analogicznym zasadom, jakie mają miejsce w pozostałych państwach członkowskich (m.in. obowiązek produkcji zharmonizowanych wyrobów akcyzowych w składzie podatkowym). Dlatego w pierwszym rzędzie należało ustalić, czy rozpałka do grilla była wyrobem akcyzowym wymienionym w załączniku nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym, a także, czy była wyrobem akcyzowym zharmonizowanym wymienionym w załączniku nr 2 do ustawy. Tym bardziej, że tylko przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego Unii na terytorium kraju było nabyciem wewnątrzspółnotowym – art. 2 pkt 11 ustawy.

Sąd w tym zakresie podzielił ustalenia organu odwoławczego. Do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania wyrobów znakami akcyzy na terytorium kraju zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.a. stosowało się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Zaś do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania znakami akcyzy w imporcie oraz w dostawie i nabyciu wewnątrzspółnotowym stosowało się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN) (art. 3 ust. 2 u.p.a.). Scaloną Nomenklaturę Towarową Handlu Zagranicznego (CN) określały przepisy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1810/2004 z dnia 7 września 2004 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 327 z 30.10.2004).

W rozpatrywanej sprawie w związku z brakiem możliwości zastosowania reguły 1 ORINS, zasadnicze znaczenie miała reguła 3 (b) Ogólnych Reguł Interpretacji Nomenklatury Scalonej. Zdaniem Sądu słusznie organ odwoławczy podkreślił, biorąc pod uwagę wyniki badań próbki, że głównym składnikiem zatrzymanego towaru był metanol. W Nomenklaturze Scalonej metanol (alkohol metylowy) został wymieniony w dziale 29, podpozycja 2905 11. Zgodnie jednak z uwagą 1 lit a do działu 29 pozycje tego działu obejmują głównie odrębne chemicznie zdefiniowane związki organiczne. Wg uwagi 2 lit b dział nie obejmuje alkoholu etylowego (pozycja 2207 lub 2208). Odrębny, chemicznie zdefiniowany związek (wg Uwagi 1 do działu) jest pojedynczym związkiem chemicznym o znanej strukturze, który nie zawiera innych substancji celowo dodanych podczas produkcji lub po jej zakończeniu (włącznie z oczyszczaniem). Tym samym metanol w mieszaninie z alkoholem etylowym jest wyłączony z tej pozycji. Zasadnie zatem Dyrektor Izby Celnej przyjął, że skoro drugim najważniejszym składnikiem mieszaniny był alkohol etylowy, to rozpałka do grilla powinna być klasyfikowana do pozycji CN 2207 20, czyli: alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe o dowolnej mocy, skażone. Zwłaszcza że zgodnie z uwagą ogólną do Działu 22 – produkty objęte niniejszym działem tworzą grupę całkowicie odmienną od produktów spożywczych objętych poprzednimi działami w Nomenklaturze. Alkohol etylowy nie został sklasyfikowany z innymi acyklicznymi alkoholami do pozycji 2905, lecz został z niej wyłączony z działu 29 uwagą 2(b) do tego działu. Podobnie na poziomie wspólnotowym w myśl art. 1 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. UE L 76 str. 1 ze zm.; dalej: Dyrektywa horyzontalna) jej regulacje stosowało się m. in. do alkoholu i napojów alkoholowych. Zaś zgodnie z art. 20 Dyrektywy Rady 92/83/EWG dla celów niniejszej dyrektywy przez pojęcie "alkohol etylowy" rozumiało 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, produkty oznaczone kodami taryfowymi CN 2204, 2205, 2206 o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22% obj., napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony spirytus. Ponadto, w świetle art. 72 ust. 1 u.p.a. alkoholem etylowym w

rozumieniu ustawy są wszelkie wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2 % objętości oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.91.10, 15.92.11 i 15.92.12 oraz kodami CN 2208 i 2207, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego grupowania PKWiU i kodu CN oraz napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony spirytus oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.91.10 i 15.92.11 oraz kodami CN 2208 i 2207 10 00, a także wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22 % objętości, oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.93.11, 15.93.12, 15.94.10 i 15.95.10 oraz kodami CN 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10, 2204. 2206 00 i 2205.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że klasyfikacja poszczególnych wyrobów akcyzowych zawarta ww. załącznikach numer 1 i 2 do ustawy oparta została na zasadzie wyłączności, co oznacza, iż zaklasyfikowanie (przy pomocy Scalonej Nomenklatury) określonego wyrobu do konkretnej pozycji danego załącznika wykluczało zaklasyfikowanie tego samego wyrobu do innej pozycji tegoż załącznika.

W ocenie WSA organ prawidłowo przyjął, że dla uznania, czy zawarty w nabywanym środku skażony alkohol etylowy był alkoholem etylowym w rozumieniu art. 72 ust. 1 u.p.a., niezbędne było spełnienie dwóch przesłanek: zawartość alkoholu ponad 1,2% (to bezspornie jest spełnione) i przyporządkowanie tego komponentu – alkoholu etylowego do kodu CN 2207 lub 2208 i odpowiadającym im pozycjom załącznika nr 2 do u.p.a. przy jednoczesnym braku wymienienia gotowego wyrobu, w skład którego wchodził alkohol etylowy do innych pozycji tego załącznika.

WSA stwierdził, że w sprawie nie jest sporny fakt przemieszczenia podpałki do grilla, wyrobu akcyzowego ze Słowacji – członka wspólnoty do kraju i że wypełnia to pojęcie nabycia wewnątrzspółnotowego. Zatem w świetle art. 4 ust. 5 u.p.a. czynność ta podlega opodatkowaniu akcyzą. Na podstawie zeznań M. P. oraz J. P. organy słusznie przyjęły, że skarżąca zamówiła sporny towar. Ponadto Sąd wskazał, że skoro skarżąca oświadczyła, iż odstąpiła od umowy nabycia podpałki, to oznacza, że umowa taka musiała być wcześniej zawarta. Rozstrzygnięcie zaś ewentualnego sporu o to, czy przedmiotem umowy była podpałka do grilla zawierająca alkohol etylowy, bądź czy miała być dostarczona w małych opakowaniach, czy też luzem, oraz czy istniały przesłanki do skutecznego odstąpienia od umowy i kiedy to nastąpiło należy do sfery prawa cywilnego i nie wpływa na powstanie obowiązku podatkowego w akcyzie. W tym stanie rzeczy stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym przedstawione okoliczności faktyczne, jak również zebrane dowody w sprawie wskazują, iż doszło do nabycia wewnątrzspółnotowego rodzącego obowiązek zapłaty akcyzy przez skarżącą, należało uznać za prawidłowe. Ustalenia te, w ocenie Sądu, znajdują podstawę w zgromadzonym materiale dowodowym i zostały dokonane w granicach swobodnej oceny dowodów, jaka należy do kompetencji organów podatkowych z mocy art. 191 o.p. Organ odwoławczy rozważył bowiem całość zebranego materiału dowodowego, a w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji odniósł się do zgłaszanych przez skarżącego zastrzeżeń. Zdaniem Sądu pierwszej instancji okoliczności przesądzające o nabyciu wewnątrzspółnotowym zostały dostatecznie wyjaśnione, a omówienie zebranego materiału dowodowego w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji jest wyczerpujące i logiczne. Stan faktyczny został w sprawie ustalony poprawnie i Sąd przyjął go za podstawę rozstrzygnięcia sprawy. Oznacza to także, iż uznał zarzuty skarżącej dotyczące naruszenia art. 187, art. 191, a także art. 120 Ordynacji podatkowej za nieuzasadnione.

Sąd wskazał ponadto, że już po wydaniu zaskarżonej decyzji Prokuratura Rejonowa w P. wydała [...] maja 2010 r. postanowienie o zwrocie dowodu rzeczowego w postaci 20.000 litrów podpałki do grilla M. P. jako osobie, od której go zatrzymano. W ocenie Sądu czynność ta jednak nie miała znaczenia dla oceny, czy i wobec kogo powstał obowiązek zapłaty akcyzy z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobu akcyzowego, które miało miejsce w czerwcu 2005 r.

WSA podkreślił, że zgodnie art. 4 ust. 2 u.p.a. w przypadku przemieszczenia wyrobów akcyzowych pomiędzy państwami członkowskimi ustawodawca nie wskazał na żadne wyjątki lub wyłączenia tego rodzaju czynności z zakresu transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia lub dostawy. Każde przemieszczenie wyrobów akcyzowych z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego przez podatnika w ramach prowadzonej działalności stanowiło czynność opodatkowaną podatkiem akcyzowym; odpowiednio jako dostawa lub nabycie wewnątrzspółnotowe. Zaś na podstawie art. 4 ust. 4 u.p.a. opodatkowaniu akcyzą podlegały również te czynności w sytuacji, gdy zostały dokonane bez zachowania warunków i form określonych przepisami prawa. W konsekwencji, jeżeli strony transakcji dokonają sprzedaży wyrobów akcyzowych w drodze umowy, która na podstawie przepisów prawa cywilnego byłaby czynnością nieważną lub też bezskuteczną, czynność tego rodzaju w dalszym ciągu podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku w imieniu A.M. T. Sp. z o.o. złożył adw. A. B., wnosząc o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono:

I. na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) art. 2 pkt 11 w związku z art. 2 pkt 10 u.p.a. w związku z art. 548 § 1, art. 544 § 1 oraz art. 155 § 2 kodeksu cywilnego przez błędną ich wykładnię prowadzącą do nietrafnego przyjęcia, iż A.M. T. Sp. z o.o. dokonała przemieszczenia wyrobów akcyzowych, tj. rozpałki do grilla, która ze względu na swój skład chemiczny mogła być klasyfikowana jako alkohol etylowy, skażony o dowolnej mocy, z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju, a więc dokonała czynności podlegającej opodatkowaniu, co prowadziło do powstania obowiązku podatkowego, w sytuacji gdy należało prawidłowo uznać, że przemieszczenia takiego dokonała słowacka spółka M. s.r.o. z siedzibą w K. N. M.,

2) art. 4 ust. 1 pkt 5, art. 4 ust. 4, art. 6 ust. 3, art. 19 ust. 1 u.p.a. oraz § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, polegającej na ich błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu, pozostające w związku z art. 10 ust. 3 dyrektywy 92/12/EWG, polegającym na niezastosowaniu tego przepisu, oraz art. 11 ust. 1, art. 4 ust. 5 oraz art. 4 ust. 4 u.p.a., polegającym na ich błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu, co doprowadziło do błędnego przyjęcia, iż w przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy i obowiązek zapłaty akcyzy powstał po stronie skarżącej spółki A.M. T. w związku z wewnątrzspółnotowym nabyciem 20.000 litrów wyrobu klasyfikowanego do kodu CN 2207 20 00, w sytuacji gdy w istocie obowiązek podatkowy i obowiązek zapłaty akcyzy powstał po stronie słowackiej spółki M. s.r.o. w związku z dokonaniem przez nią wyprowadzenia przedmiotowego towaru ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, bądź w związku z dokonaniem przez tę spółkę wewnątrzspółnotowej dostawy przedmiotowego towaru poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, co w konsekwencji doprowadziło do niezasadnego określenia wobec spółki A.M. T. zobowiązania podatkowego w zakresie akcyzy za miesiąc czerwiec 2005 r. na kwotę 363090,00 zł;

3) art. 4 ust. 1 pkt 5, art. 4 ust. 4, art. 6 ust. 3, art. 19 ust. 1 u.p.a. oraz § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego polegające na ich błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu, w związku z art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83/EWG w związku z § 18 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego w związku z art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr

90, poz. 864/2; dalej: TWE), polegającym na niezastosowaniu tych przepisów, co doprowadziło do błędnego przyjęcia, iż do dnia 19 lipca 2005 r., kiedy to zmieniony został § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, poprzez dodanie do niego ust. 6, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wyszczególnionych w § 18 wskazanego rozporządzenia nie korzystało ze zwolnień, co w konsekwencji stanowiło naruszenie zakazu dyskryminacji określonego w art. 90 TWE, sytuacji gdy zróżnicowanie na gruncie prawa krajowego zwolnienia od podatku akcyzowego transakcji nabycia alkoholu etylowego w zależności od tego, czy mamy do czynienia z transakcją krajową, czy wewnątrzwspólnotową, nie znajduje uzasadnienia na gruncie powoływanych przepisów.

4) art. 154 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626) polegające na błędnej jego wykładni i niewłaściwym zastosowaniu, w związku z art. 2 pkt 2 i pkt 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, polegającym na ich błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu, w związku z art. 154 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym polegającym na niezastosowaniu tego przepisu, co doprowadziło do błędnego przyjęcia, iż w przedmiotowej sprawie stosować należy przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, w sytuacji gdy rozpałka do grilla będąca przedmiotem niniejszej sprawy stanowi wyrób akcyzowy zharmonizowany.

II. na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 a p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi mimo istnienia podstaw do jej uwzględnienia, w sytuacji gdy zaskarżona decyzja Dyrektora Izby Celnej w K. została wydana z naruszeniem przepisów prawa materialnego, o których mowa w pkt 1-4;

2) art. 145 § 1 pkt c p.p.s.a. w związku z art. 134 w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. polegające na braku rozważenia w uzasadnieniu wyroku przez Sąd rozpoznający skargę kwestii możliwości zastosowania w przedmiotowej sprawie zwolnienia, o którym mowa w art. 27 ust. 1 dyrektywy 92/83/EWG przy braku rozważenia tej kwestii również przez organy podatkowe.

3) art. 145 § 1 pkt c p.p.s.a. poprzez jego niezastosowanie w związku z art. 134 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. polegające na nieodniesieniu się w uzasadnieniu wyroku przez Sąd rozpoznający skargę do przepisów intertemporalnych zawartych w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, które zostały błędnie zastosowane przez organu podatkowe.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podkreślono, że Spółka AM T. nigdy przedmiotowej rozpałki nie otrzymała, zaś transakcjach wewnątrzwspólnotowych obowiązek podatkowy powstaje w przypadku nabycia z dniem otrzymania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych lub nabycia prawa rozporządzania rzeczą jak właściciel. Zgodnie z art. 155 § 2 kodeksu cywilnego w przypadku sprzedaży rzeczy oznaczonych jedynie co do gatunku (czyli także spornej podpałki do grilla) przejście własności rzeczy na kupującego następuje nie w chwili zawarcia umowy, ale dopiero z chwilą, gdy sprzedawca przeniesie na kupującego posiadanie rzeczy. Zdaniem kasatora skoro przemieszczenia wyrobów akcyzowych ze Słowacji do Polski dokonała słowacka spółka M., to wobec niej powstał obowiązek podatkowy w związku z wyprowadzeniem towarów akcyzowych ze składu, bądź też w związku z wewnątrzwspólnotową dostawą.

Autor skargi kasacyjnej podniósł ponadto, że nawet zakładając, iż skarżąca w rzeczywistości dokonała wewnątrzwspólnotowego nabycia 20.000 litrów skażonego alkoholu etylowego w postaci rozpałki do grilla, która nie była przeznaczona do konsumpcji przez ludzi, to czynność ta objęta była obligatoryjnym zwolnieniem, o którym mowa w art. 27 Dyrektywy Rady 92/83/EWG. Ewentualne nabycie spornego wyrobu spełnia ponadto dyspozycję zawartą w § 18 ust. 1 pkt 1



rozporządzenia w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, gdyż skarżąca zamawiała "rozpałkę do grilla", czyli oświadczyła, iż towar ten zostanie zużyty do celów inne niż spożywcze.

Pismem z dnia [...] lipca 2011 r., zatytułowanym "skarga kasacyjna" pełnomocnik skarżącej dor. pod. A. S. uzupełnił skargę kasacyjną wniesioną przez adw. J. B.. W piśmie tym wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku, a także decyzji Dyrektora Izby Celnej w K. oraz Naczelnika Urzędu Celnego w B. B., a także o zasądzenie kosztów postępowania zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zarzucono naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w związku z art. 151 p.p.s.a. poprzez oddalenie przez WSA skargi, w sytuacji gdy decyzja Dyrektora Izby Celnej została wydana z naruszeniem art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 123 § 1, art. 180 § 1, art. 181, art. 187 § 1, art. 188, art. 191, art. 192, art. 198 § 1 w zw. z art. 123, art. 200 § 1, art. 283 § 1 pkt 1a, art. 284, art. 285 o.p., uzasadniającym jej uchylenie ze względu na istotne naruszenie przepisów postępowania w szczególności polegające na błędnym ustaleniu przez organy podatkowe stanu faktycznego w sprawie, przez co wypełniona została dyspozycja art. 174 pkt 2 p.p.s.a.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna oparta została na obu podstawach kasacyjnych, o których mowa w art. 174 p.p.s.a., a wobec tego w pierwszej kolejności należało rozpoznać zarzuty naruszenia przepisów postępowania, bowiem dopiero po przesądzeniu, że stan faktyczny przyjęty przez Sąd pierwszej instancji nie został skutecznie podważony, można przejść do skontrolowania procesu subsumpcji danego stanu faktycznego pod zastosowany przez Sąd przepis prawa materialnego (np. wyrok NSA z dnia 9 marca 2005 r., sygn. akt FSK 618/04).

Skarga kasacyjna w ramach podstawy z art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zarzuca naruszenie art. 145 § 1 pkt c p.p.s.a. w związku z art. 134 i art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przez organy orzekające art. 154 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.) oraz niezastosowanie art. 154 ust. 2 cyt. ustawy i przyjęcie, że zastosowanie w niniejszej sprawie mają przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, do czego Sąd nie odniósł się w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Zarzucono również w ramach wymienionej podstawy kasacyjnej brak stanowiska Sądu pierwszej instancji w uzasadnieniu wyroku w kwestii zastosowania zwolnienia od podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 27 ust. 1 Dyrektywy 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych.

Zarzut naruszenia art. 154 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym podniesiony został zarówno w ramach podstawy kasacyjnej z art. 174 pkt 1, jak i pkt 2 p.p.s.a. (pkt I 4 i pkt II 3 skargi kasacyjnej), co wymaga wyjaśnienia, że art. 154 cyt. ustawy jako przepis przejściowy dotyczący warunków stosowania tejże ustawy bądź ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym jest przepisem natury procesowej i w tym zakresie naczelny Sąd Administracyjny rozpoznał zasadność zarzutów kasacyjnych.

Organ pierwszej instancji, powołując się na art. 154 cyt. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, podał, iż przepis ten "stanowi, że jeżeli obowiązek podatkowy w akcyzie odnośnie wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych w rozumieniu ustawy, o którym mowa w art. 168 powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, stosuje się przepisy dotychczasowe" czyli przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym wobec powstania obowiązku podatkowego w dniu 10 czerwca 2005 r.

Organ pierwszej instancji przytoczył treść art. 154 ust. 1, który dotyczy obowiązku podatkowego w akcyzie odnośnie wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych i warunków stosowania w stosunku do nich przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym.

Jest okolicznością bezsporną, że rozpałka do grilla stanowi wyrób akcyzowy zharmonizowany, a zatem przepis art. 154 ust. 1 cyt. ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, która weszła w życie 1 marca 2009 r., nie miał w niniejszej sprawie zastosowania. Trafnie zarzuca autor skargi kasacyjnej, iż Sąd pierwszej instancji nie odniósł się do powyższej kwestii, naruszając art. 141 § 4 p.p.s.a., co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, zwłaszcza że przepis art. 154 ust. 2 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, którego niezastosowanie zarzuca skarżąca dotyczący wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, przewiduje stosowanie tej ustawy, jednak w określonych w nim okolicznościach.

Sąd pierwszej instancji, pomimo że powołał się w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku na art. 134 p.p.s.a., a więc m.in. na zasadę, że "Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną", nie odniósł się do zasadniczej kwestii, jaką jest zastosowanie przepisu przejściowego, jakim jest art. 154 regulujący kwestię zastosowania przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. bądź ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym w określonych w tym przepisie warunkach, które nie zostały poddane ocenie przez Sąd pierwszej instancji.

Zasadny jest również zarzut zawarty w pkt II 2 skargi kasacyjnej wskazujący na naruszenie art. 145 § 1 pkt c, art. 134, art. 141 § 4 p.p.s.a. wobec braku rozważenia przez Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku możliwości zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego w świetle art. 27 Dyrektywy 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Organ pierwszej instancji zaprezentował pogląd, że z dniem 19 lipca 2005 r. został zmieniony § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, który jednak do tej daty nie przewidywał zwolnień z podatku akcyzowego wymienionych w nim towarów w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego. Autor skargi kasacyjnej, odwołując się do orzecznictwa Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i NSA wskazanych w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, podniósł, że § 18 cyt. rozporządzenia (przed zmianą) rzeczywiście nie przewidywał zwolnienia od akcyzy wewnątrzspółnotowego nabycia alkoholu etylowego w przeciwieństwie do nabycia krajowego, jednak to rozporządzenie narusza zakaz dyskryminacji przewidziany w art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (Dz. U. Nr 90, poz. 864/2 z 2004 r.) i wobec tego § 18 cyt. rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym do dnia 19 lipca 2005 r. (zmiany) nie powinien być stosowany. W tej sytuacji należy stosować bezpośrednio prawo wspólnotowe, tj. art. 27 ust. 1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych.

Naczelny Sąd Administracyjny poza potwierdzeniem, iż stanowisko autora skargi kasacyjnej wynika m.in. z przytoczonego w skardze kasacyjnej orzecznictwa (np. wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt I FSK 952/07), może wyłącznie stwierdzić, że Sąd pierwszej instancji naruszył art. 134 § 1 i art. 141 § 4 p.p.s.a. w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, bowiem nie dokonał w tym zakresie kontroli legalności zaskarżonej decyzji. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku, pomimo zastosowania przez Sąd art. 134 § 1 p.p.s.a., pomija kwestię zwolnienia z podatku akcyzowego nabytej rozpałki do grilla (alkoholu etylowego), co oznacza, że nie rozpoznał i nie ocenił okoliczności sprawy w pełnym zakresie, aczkolwiek organ pierwszej instancji zajął merytoryczne (niekorzystne dla strony) stanowisko w tym przedmiocie.

Uwzględnienie zarzutów naruszenia przepisów postępowania miało ten skutek, że przedwczesne stało się rozpoznawanie zasadności zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego zgłoszonych w ramach podstawy kasacyjnej z art. 174 pkt 1 p.p.s.a.

Wobec powyższego w oparciu o art. 185 § 1 p.p.s.a. orzeczono jak w sentencji wyroku. Rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego uzasadnia art. 203 pkt 2 p.p.s.a.