



Warszawa, 24 listopada 2022 roku

Sprawa: Odpowiedź na petycję – stosowanie przez organy podatkowe przepisów w zakresie ubytków wyrobów akcyzowych

Znak sprawy: DOM5.056.5.2022.KZM

Kontakt: Sekretariat DOM
tel. +48 22 694 49 01
e-mail: sekretariat.dom@mf.gov.pl

Odpowiedź na petycję

Szanowni Państwo,

odpowiadając na petycję z 31 sierpnia 2022 r. (wpływ do Ministerstwa Finansów 1 września 2022 r.), dotyczącą rozbieżności w stosowaniu przez organy podatkowe przepisów akcyzowych w zakresie ubytków wyrobów akcyzowych oraz podjęcia działań w celu doprowadzenia do jednolitego stosowania przepisów akcyzowych i wyeliminowania nieprawidłowości w tym zakresie – działając na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy o petycjach¹ – Szef Krajowej Administracji Skarbowej uprzejmie przekazuje poniższe wyjaśnienia.

W petycji wskazano, że są przedsiębiorstwa wytwarzające głównie dwie grupy wyrobów akcyzowych, tj. alkohol etylowy oraz estry metylowe kwasów tłuszczowych, przeznaczone do dodawania do paliw ciekłych. Istotny segment działalności tych przedsiębiorców to dostawy wyrobów akcyzowych, szczególnie alkoholu etylowego, do odbiorców zagranicznych z innych państw członkowskich Unii Europejskiej (dalej: „UE”). Z perspektywy akcyzowej dochodzi w tym zakresie do przemieszczania wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, przy użyciu systemu EMCS, w relacji skład podatkowy w Polsce – skład podatkowy w innym kraju UE. W ramach opisywanych transakcji może dochodzić do powstawania ubytków w trakcie przemieszczenia z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. W trakcie pomiaru ilości

¹ ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870)

dostarczonego wyrobu (np. alkoholu etylowego) u odbiorcy z innego kraju UE zostaje stwierdzone, że ilość ta jest mniejsza niż zmierzona w składzie podatkowym wysyłki w Polsce.

W opinii [] obecnie polskie organy podatkowe nie mają spójnej praktyki w interpretowaniu i stosowaniu przepisów dotyczących rozliczania akcyzy od ubytków powstających w trakcie opisywanych przemieszczeń między Polską, a innymi krajami członkowskimi UE. Rozbieżności te dotyczą następujących kwestii:

- po pierwsze tego, które państwo członkowskie UE ma pobierać akcyzę od stwierdzanych ubytków; czy państwo członkowskie wysyłki wyrobów, czy państwo członkowskie odbioru wyrobów, w którym dochodzi do stwierdzenia ubytku;
- po drugie tego, jakie normy ubytków powinny być zastosowane dla stwierdzenia, że mamy do czynienia z ubytkiem ponadnormatywnym, od którego powinna być rozliczona akcyza; czy powinny być w tym zakresie stosowane normy obowiązujące w państwie członkowskim wysyłki wyrobów, czy też normy państwa członkowskiego odbioru wyrobów, w którym dochodzi do stwierdzenia ubytku.

Według [] powyższe odnosi się do przemieszczeń, w trakcie których nie dochodzi do żadnych nieprawidłowości. W szczególności w przypadku przemieszczeń alkoholu etylowego nie dochodzi do uszkodzenia lub zerwania zamknięć urzędowych, które zostały w składzie podatkowym wysyłki nałożone na naczynia służące do transportu wyrobów.

KIB wskazuje, że istnieje wiele indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, zgodnie z którymi w przypadku przemieszczeń wyrobów akcyzowych między państwami członkowskimi i stwierdzenia ubytków w państwie odbioru, to podlegają one opodatkowaniu akcyzą w państwie członkowskim odbioru i według zasad (norm) ustalonych w tym państwie.

Praktyka stosowania przepisów akcyzowych przez organy podatkowe w opisywanej kwestii różni się jednak od wyżej opisanych interpretacji, w tym w konkretnych indywidualnych sprawach dotyczących [] W stosunku do jednego z [], który kierując się wyżej opisanymi interpretacjami chciał w praktyce zastosować prezentowaną tam wykładnię przepisów akcyzowych i wystąpił o stwierdzenie nadpłaty od ubytków zapłaconych w Polsce jako kraju wysyłki (zamiast w innym państwie członkowskim, tj. w państwie odbioru) organy podatkowe zajęły stanowisko diametralnie inne niż w wyżej wskazanych interpretacjach twierząc, że w przypadku przemieszczeń w zawieszeniu poboru akcyzy do innych państw członkowskich UE ubytki powinny być rozliczane w Polsce (jako kraju wysyłki) według polskich zasad (norm ubytków). Opisywane postępowanie organów podatkowych obrazuje w szczególności wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 października 2019 r. sygn. I GSK 775/17. Analiza tego wyroku daje bardzo dobry obraz, w jaki sposób organy podatkowe prezentowały w postępowaniu podatkowym oraz przed sądami administracyjnymi stanowisko, że ubytki transportowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zawsze winny być opodatkowane w państwie wysyłki, a nie w państwie przeznaczenia.

[] nadmienia, że przedmiotowy wyrok NSA uchylił decyzje organów podatkowych odmawiające stwierdzenia nadpłaty, ale rozstrzygnięcie to wynika z innego aspektu sprawy, tj. naturalnego charakteru ubytków. W zakresie tego, które państwo członkowskie powinno pobrać akcyzę od ubytków (niezależnie od tego, czy miały one charakter naturalny, czy też nie) NSA poparł argumentację organów podatkowych.

Tymczasem – według KIB – istnieją też sprawy, w których organy podatkowe zajmują odmienne stanowisko i uznają, że ubytki podlegają opodatkowaniu akcyzą w państwie członkowskim odbioru wyrobów i według zasad (norm) ustalonych w tym państwie. Jest to podejście inne niż opisywane powyżej, a zbieżne ze wskazanymi interpretacjami indywidualnymi.

Dla – szczególnie tych, którzy dokonują wysyłek alkoholu etylowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do innych krajów UE – takie niekonsekwentne podejście polskich organów podatkowych do opisanej kwestii ma istotne znaczenie.

Zdaniem praktyka poszczególnych organów podatkowych (interpretacyjnych, tj. obecnie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej - dalej: „Dyrektor KIS” - oraz stosujących przepisy akcyzowe w indywidualnych sprawach) powinna być jednolita.

Odnosząc się do przedstawionego postulatu należy wskazać, co następuje.

W przedmiocie zagadnienia uprzejmie informuję, że Ministerstwo Finansów w piśmie z 9 października 2020 r. skierowanym do wszystkich Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej i Dyrektora KIS przekazało wyjaśnienia dotyczące wskazania podmiotu będącego podatnikiem akcyzy z tytułu ubytków wyrobów akcyzowych powstałych podczas ich przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy pomiędzy państwami członkowskimi UE oraz sposobu postępowania polskich organów podatkowych przy określaniu podatku akcyzowego wobec podmiotu z innego państwa członkowskiego UE.

W przedmiotowym piśmie wskazano, że konsekwencją stosowania art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE² jest uznanie, że właściwą administracją do zbadania sprawy i rozliczenia powstałych ubytków podczas przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy pomiędzy państwami członkowskimi UE, jest administracja państwa odbiorcy wyrobów, a zastosowanie znajdują przepisy dotyczące norm ubytków obowiązujące w kraju odbioru. Podatnikiem zaś jest podmiot z państwa członkowskiego wysyłki wyrobów akcyzowych, w stosunku do którego postępowanie prowadzi administracja państwa członkowskiego odbioru wyrobów akcyzowych.

Stosownie do przyjętej przez Komisję Europejską interpretacji art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE rozładunek oraz ustalenie ubytków wyrobów akcyzowych w trakcie rozładunku, co obejmuje również wpis do ewidencji, należy uznać jako część przemieszczania. Zatem przemieszczanie wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy kończy się, gdy odbiorca jest w stanie poznać dokładną ilość faktycznie odebranych wyrobów. Komisja doszła do wniosku, że ubytki stwierdzone przez odbiorcę przed przesłaniem raportu odbioru są ubytkami (nieprawidłowościami) stwierdzonymi w trakcie przemieszczania. W związku z tym do ustalenia powstania nieprawidłowości (stwierdzenia ubytków przemieszczanych wyrobów) powinno dojść przed zakończeniem przemieszczania (przed przesłaniem raportu odbioru odbiorca musi ustalić ilość odebranych wyrobów).

Z uwagi na to, że dyrektywa 2008/118/WE została zaimplementowana w ustawie o podatku akcyzowym³ należy wskazać, że stosownie do art. 42 ust. 2 u.p.a. w przypadku, gdy w stosunku

² dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, str. 12 ze zm.)

³ ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.) – dalej: „u.p.a.”

do przemieszczanych przez terytorium UE wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy:

- 1) zostaną naruszone na terytorium kraju warunki tej procedury, co spowoduje jej zakończenie, lub
 - 2) nie można ustalić miejsca naruszenia warunków procedury zawieszenia poboru akcyzy, a ich naruszenie zostanie stwierdzone na terytorium kraju
- właściwy naczelnik urzędu skarbowego pobiera akcyzę obliczaną z zastosowaniem stawek akcyzy obowiązujących w dniu, w którym doszło do tego naruszenia, a jeżeli tego dnia nie można ustalić - obowiązujących w dniu, w którym stwierdzono to naruszenie.

Przy przemieszczaniu przez terytorium UE wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, ubytki wyrobów akcyzowych mogą powstać w wyniku naruszenia procedury zawieszenia poboru akcyzy na terytorium kraju (art. 42 ust. 2 pkt 1 u.p.a.), jak i w wyniku naruszenia procedury zawieszenia poboru akcyzy, gdy nie można ustalić miejsca naruszenia warunków tej procedury w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych przez terytorium UE, tj. przez terytoria państw członkowskich oraz przez terytorium kraju (art. 42 ust. 2 pkt 2 u.p.a.), a stwierdzenie naruszenia tej procedury (powstanie ubytków) nastąpiło na terytorium kraju u odbiorcy przed zakończeniem przemieszczania (przed przesłaniem raportu odbioru do podmiotu wysyłającego).

Zgodnie z art. 8 ust. 3 u.p.a. zaistnienie stanu faktycznego jakim jest powstanie ubytków jest przedmiotem opodatkowania akcyzą.

W piśmie Ministerstwa Finansów z 9 października 2020 r. wskazano, że w przypadku powstania nieprawidłowości (stwierdzenia ubytków) w podmiocie odbierającym na terytorium kraju lub w innym miejscu na terytorium kraju, od ilości stwierdzonych ubytków wyrobów akcyzowych powstanie zobowiązanie podatkowe w akcyzie podmiotu wysyłającego z innego państwa członkowskiego, który udzielił gwarancji na przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

W zakresie określenia ww. zobowiązania w prawidłowej wysokości, dla potrzeb zwolnienia od akcyzy ubytków, wynikającego z art. 30 ust. 3 u.p.a., wskazano, że należy określić ubytki wyrobów akcyzowych wynikające m.in. z właściwości tych wyrobów, stosowanego środka transportu, na podstawie norm dopuszczalnych ubytków stosowanych na terytorium kraju. Od pozostałej ilości ubytków przekraczającej normy dopuszczalnych ubytków należy pobrać akcyzę.

Przy ustalaniu właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego wskazano, że zastosowanie znajdzie przepis art. 14 ust. 5 pkt 2 u.p.a. stanowiący odstępstwo od ogólnych zasad ustalania właściwości organu podatkowego w zakresie akcyzy wynikających z art. 14 ust. 3 i 4 u.p.a. Stosownie do brzmienia art. 14 ust. 5 pkt 2 u.p.a., w sytuacji przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy – właściwość miejscową ustala się ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub występowania stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu akcyzą, z którymi związana jest czynność ww. przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

W przypadku, gdy nie można ustalić miejsca naruszenia warunków procedury zawieszenia poboru akcyzy (stwierdzenia ubytków wyrobów akcyzowych), a ich naruszenie zostanie

stwierdzone na terytorium kraju przy przyjęciu przesyłki wyrobów akcyzowych w miejscu ich odbioru, np. w składzie podatkowym lub w miejscu odbioru przez zarejestrowanego odbiorcę, tj. gdy po całkowitym rozładunku środka transportu zawierającego dane wyroby stwierdzono, że brakuje części tych wyrobów w stosunku do ilości, jaka miała zostać dostarczona (art. 42 ust. 2 pkt 2 u.p.a.), właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego do poboru akcyzy od stwierdzonych ubytków będzie naczelnik urzędu skarbowego ze względu na miejsce (miejscowość) stwierdzenia tych ubytków, którego właściwość jest ustalana zgodnie z rozporządzeniem w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy⁴. W przypadku naruszenia procedury zawieszenia poboru akcyzy (stwierdzenia ubytków wyrobów akcyzowych) na terytorium kraju podczas transportu przesyłki (art. 42 ust. 2 pkt 1 u.p.a.) istotne będzie miejsce (miejscowość), we właściwości miejscowej którego naczelnika urzędu skarbowego zostaną stwierdzone te ubytki. W tym przypadku właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego do poboru akcyzy z tytułu stwierdzonych ubytków, będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce (miejscowość) stwierdzenia tych ubytków, ustalony zgodnie z ww. rozporządzeniem w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy.

Stosownie do art. 42 ust. 3 u.p.a. właściwy naczelnik urzędu skarbowego informuje za pomocą Systemu (krajowego systemu teleinformatycznego EMCS PL2) właściwe władze podatkowe państwa członkowskiego UE, z terytorium którego dokonano wysyłki, o naruszeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz o powstaniu zobowiązania podatkowego na terytorium kraju.

W piśmie Ministerstwa Finansów z 9 października 2020 r. przedstawiono również sposób realizacji poboru akcyzy od ubytków wyrobów akcyzowych przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego w przypadkach, o których mowa w art. 42 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.a., tj. przez możliwość złożenia (co do zasady przez podmiot, który udzielił gwarancji na przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy) w określonym terminie właściwej deklaracji dla podatku akcyzowego (art. 21 ust. 9 u.p.a.) z tytułu ubytków wyrobów akcyzowych (art. 8 ust. 3 u.p.a.), przy czym wskazano, że jak wynika z art. 21 ust. 9 u.p.a., w przypadku ubytków wyrobów akcyzowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać deklarację podatkową, obliczać oraz wpłacać akcyzę za dzienny okres rozliczeniowy, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał ten ubytek, z wyłączeniem ubytków, o których mowa w art. 30 ust. 3 u.p.a., tj. ubytków zwolnionych od akcyzy.

Wskazano również o kolejnych ewentualnych etapach poboru akcyzy w przypadkach, o których mowa w art. 42 ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.a., tj. o możliwości zastosowania wezwania ww. zobowiązanego podmiotu do złożenia właściwej deklaracji. W przypadku niewykonania tego obowiązku przez zobowiązany podmiot, wskazano na konieczność uruchomienia procedury postępowania podatkowego.

W zakresie stosowania norm dopuszczalnych ubytków Ministerstwo Finansów wskazało, że do czasu „przekształcenia” dyrektywy 2008/118/WE, w której zostaną uregulowane zasady rozliczania „częściowej utraty wyrobów akcyzowych” oraz wspólnego dla wszystkich państw członkowskich progu utraty częściowej, powyżej którego ubytki będą opodatkowane podatkiem akcyzowym, należy stosować normy dopuszczalnych ubytków określone

⁴ rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 lutego 2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy (Dz. U. z 2022 r. poz. 552)

w rozporządzeniu z dnia 19 września 2019 r. w sprawie norm dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych⁵, a dla wyrobów akcyzowych nieobjętych tym rozporządzeniem, stosować maksymalne normy dopuszczalnych ubytków określone w rozporządzeniu z dnia 19 września 2019 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych⁶.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 6 ust. 10 dyrektywy Rady 2020/262⁷, która weszła w życie 18 marca 2020 r. i w znacznym zakresie będzie stosowana od 13 lutego 2023 r., komisja przyjmuje zgodnie z art. 51 akty delegowane określające wspólne progi utraty częściowej, o których mowa w ust. 7 niniejszego artykułu oraz w art. 45 ust. 2, przy uwzględnieniu m.in. rodzaju wyrobów, fizycznych i chemicznych cech wyrobów, temperatury otoczenia podczas przemieszczania, odległości, na jaką dany wyrób został przemieszczony, lub czasu zużytego na przemieszczenie, określając wyroby akcyzowe, odpowiadający im wspólny próg utraty częściowej jako procent całkowitej ilości oraz inne stosowne aspekty związane z transportem wyrobów. Do czasu ustalenia wspólnych progów utraty częściowej państwa członkowskie kontynuują stosowanie przepisów krajowych.

Zatem w zakresie stosowania obecnie norm dopuszczalnych ubytków aktualnie pozostaje stanowisko przedstawione w piśmie Ministerstwa Finansów z 9 października 2020 r., że do czasu ustalenia „wspólnych progów utraty częściowej” na podstawie dyrektywy 2020/262, powyżej których ubytki będą opodatkowane podatkiem akcyzowym, należy stosować normy dopuszczalnych ubytków wynikające z ww. rozporządzeń Ministra Finansów.

Mając powyższe na względzie wniosek o podjęcie starań mających na celu doprowadzenia do jednolitego stosowania przepisów akcyzowych i wyeliminowania opisanych nieprawidłowości – w świetle przedstawionych powyżej działań Ministerstwa Finansów – nie wymaga aktualnie czy to wydania interpretacji ogólnej czy też objaśnień podatkowych. Z pisma Ministerstwa Finansów z 9 października 2020 r. jednoznacznie wynika, że właściwą administracją do zbadania sprawy i rozliczenia powstałych ubytków wyrobów akcyzowych podczas ich przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy pomiędzy państwami członkowskimi UE, jest administracja państwa odbiorcy wyrobów akcyzowych, a zastosowanie znajdą przepisy dotyczące norm ubytków obowiązujące w kraju odbioru. Podatnikiem zaś jest podmiot z państwa członkowskiego wysyłki wyrobów akcyzowych, w stosunku do którego postępowanie prowadzi administracja państwa członkowskiego odbioru wyrobów akcyzowych. Jedynie dla prawidłowego postępowania polskich organów podatkowych przedstawiono w tym piśmie wyjaśnienia odnośnie postępowania organów podatkowych dla przypadków, gdy ubytki związane z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z innego państwa członkowskiego UE na terytorium Polski zostaną stwierdzone na terytorium Polski.

Odnośnie przywołanego w wystąpieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 października 2019 r., sygn. I GSK 775/17, należy zauważyć, że to orzeczenie zostało wydane w konkretnej i indywidualnej sprawie. Sąd administracyjny nie jest organem prawotwórczym.

⁵ rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2019 r. w sprawie norm dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. poz. 1790)

⁶ rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2019 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz. U. poz. 1791)

⁷ dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz. Urz. UE. L 58 z 27.02.2020, str. 4 ze zm.)

W nauce wskazuje się, że prawotwórcza działalność sądu administracyjnego wiąże się z wyręcaniem prawodawcy, który działa wadliwie. Te powody pojawiają się przede wszystkim wówczas, gdy zachodzi potrzeba podjęcia rozstrzygnięcia, a ustawodawca nie jest w stanie bądź też nie może poprawić prawa⁸.

W przedmiocie zagadnienia należy wskazać, że przepisy dyrektywy 2008/118/WE zostały prawidłowo zaimplementowane do polskich przepisów akcyzowych. W tej materii należy mieć na uwadze stanowisko przedstawione w orzeczeniu TSUE w sprawie nr C-64/15 z 28 stycznia 2016 r. oraz interpretację Komisji Europejskiej w zakresie stosowania art. 10 ust. 2 i 4 dyrektywy 2008/118/WE. Jak wynika z ww. orzeczenia TSUE, art. 10 ust. 4 dyrektywy 2008/118/WE ma zastosowanie wówczas, gdy wyroby akcyzowe objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie dotarły do miejsca przeznaczenia, a w trakcie przemieszczania nie wykryto nieprawidłowości prowadzącej do dopuszczenia wyrobów do konsumpcji. Przy czym nie ma znaczenia, czy do miejsca przeznaczenia nie dotarła całość wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, czy też tylko część tych wyrobów (ubytki częściowe). Komisja Europejska, zgodnie z ww. wyrokiem TSUE, uzależnia właściwe zastosowanie przepisów art. 10 ust. 2 i art. 10 ust. 4 dyrektywy 2008/118/WE od określenia momentu zakończenia przemieszczania, nie zaś od ilości wyrobów akcyzowych, która dotarła do odbiorcy (całość przesyłki czy mniejsza ilość niż to wynika z dokumentów). Zgodnie z wykładnią przepisów dokonaną przez Komisję Europejską, art. 10 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE ma zastosowanie w przypadku, gdy ubytki wyrobów akcyzowych zostały wykryte w trakcie przemieszczania, natomiast art. 10 ust. 4 dotyczy ubytków wykrytych już po zakończeniu przemieszczania wyrobów akcyzowych.

Wskazać przy tym należy, że stosownie do przyjętej przez Komisję interpretacji art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE, rozładunek oraz ustalenie ubytków wyrobów akcyzowych w trakcie rozładunku, co obejmuje również wpis do ewidencji, należy uznać jako część przemieszczania. Zatem przemieszczanie wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy kończy się, gdy odbiorca jest w stanie poznać dokładną ilość faktycznie odebranych wyrobów. Komisja doszła do wniosku, że ubytki stwierdzone przez odbiorcę przed przesłaniem raportu odbioru są ubytkami (nieprawidłowościami) stwierdzonymi w trakcie przemieszczania. W związku z tym, do ustalenia powstania nieprawidłowości (stwierdzenia ubytków przemieszczanych wyrobów) powinno dojść przed zakończeniem przemieszczania (przed przesłaniem raportu odbioru odbiorca musi ustalić ilość odebranych wyrobów).

W świetle powyższego w sytuacji, gdy występują ponadnormatywne braki w ilości odebranych wyrobów akcyzowych wykazanych w raporcie odbioru w stosunku do wysłanej ilości wyrobów akcyzowych, należy uznać, że jest to sytuacja, w której występują ubytki wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, traktowane jako nieprawidłowości przy przemieszczaniu.

Zaproponowana przez Komisję Europejską rekomendacja wskazuje również na kompetencje państw członkowskich w zakresie poboru podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych, które nie zostały dostarczone do miejsca przeznaczenia. Uwzględniając powyższe podatnikiem będzie więc podmiot z państwa członkowskiego wysyłki wyrobów akcyzowych, w stosunku do którego postępowanie prowadzić będzie administracja państwa członkowskiego odbioru

⁸ zob. A. Gomułowicz, Orzecznictwo Naczelny Sąd Administracyjny jako źródło prawa podatkowego, w: *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 182

wyrobów akcyzowych. Tym samym pobór akcyzy od ubytków wyrobów akcyzowych stwierdzonych przy odbiorze tych wyrobów w innym niż Polska państwie członkowskim nie należy do właściwości polskich organów podatkowych.

Niemniej mając na uwadze znaczenie przedmiotowego zagadnienia dla podmiotów krajowych dokonujących transakcji handlowych z podmiotami z innych krajów członkowskich UE w zakresie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy jak również jednolitego stosowania przepisów akcyzowych dotyczących tego zagadnienia, Ministerstwo Finansów przekaże do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej, nadzorujących Naczelników Urzędów Skarbowych właściwych w zakresie akcyzy, informacje o aktualności sposobu realizacji zadań w zakresie poboru podatku akcyzowego od podmiotów z innych państw członkowskich oraz, że właściwą administracją do zbadania sprawy i rozliczenia powstałych ubytków podczas przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy pomiędzy państwami członkowskimi UE, jest administracja państwa odbiorcy wyrobów, a zastosowanie znajdą przepisy dotyczące norm ubytków obowiązujące w kraju odbioru. Podatnikiem zaś jest podmiot z państwa członkowskiego wysyłki wyrobów akcyzowych, w stosunku do którego postępowanie prowadzi administracja państwa członkowskiego odbioru wyrobów akcyzowych.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia

Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

dyrektor

Departamentu Organizacji i Współpracy
Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej

Wojciech Nasiłowski

/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/

Otrzymują:

1. Adresat

2. aa.