

Warszawa, 31 sierpnia 2022 r.

PETYCJA
DOTYCZĄCA ROZBIEŻNOŚCI W STOSOWANIU PRZEPISÓW AKCYZOWYCH
PRZEZ ORGANY PODATKOWE

Na podstawie art. 2 i art. 4 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870), niniejszym w imieniu [...] (dalej: „**Wnioskodawca lub „[...]”**”) przedkładam petycję dotyczącą rozbieżności w stosowaniu przepisów akcyzowych w zakresie ubytków wyrobów akcyzowych przez organy podatkowe.

Jednocześnie prosimy Ministerstwo Finansów, a w szczególności Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier, o podjęcie działań w celu dorowadzenia do jednolitego stosowania przepisów akcyzowych i wyeliminowania nieprawidłowości opisanych w niniejszym piśmie.

1.

[...] jest organizacją branżową zrzeszającą i reprezentującą sektor wytwórczy biopaliw i biokomponentów. Priorytetowym celem działalności [...] jest podniesienie konkurencyjności polskich przedsiębiorstw poprzez wspomaganie ich efektywnego funkcjonowania na rynku krajowym i międzynarodowym.

Członkami [...] 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.

Z perspektywy akcyzowej mamy w tym zakresie czynienia z przemieszczeniami wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, przy użyciu systemu EMCS, w relacji skład podatkowy w Polsce - skład podatkowy w innym kraju Unii Europejskiej.

W ramach opisywanych transakcji może dochodzić do powstawania ubytków w trakcie przemieszczenia z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. W trakcie pomiaru ilości dostarczonego wyrobu (np. alkoholu) u odbiorcy z innego kraju UE zostaje stwierdzone, że ilość ta jest mniejsza niż zmierzona w składzie podatkowym wysyłki w Polsce.

2.

Chcemy zwrócić uwagę Ministerstwa Finansów, że 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 Unii Europejskiej. Rozbieżności te dotyczą następujących kwestii:

- Po pierwsze, tego które państwo członkowie 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 państwie członkowskim wysyłki wyrobów, czy też normy państwa członkowskiego odbioru wyrobów, w którym dochodzi do stwierdzenia ubytku;

Poniżej przedstawiamy przykłady opisywanych rozbieżności. Podkreślamy, że odnosimy 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.

3.

a) Indywidualne interpretacje prawa podatkowego

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.**

Można w tym zakresie wskazać następujące interpretacje indywidualne:

- ITPP3/443-160/13/JK z 25 czerwca 2013 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy;
- ITPP3/443-549/13/JK z 11 lutego 2014 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy;
- ILPP3/443-74/13-2/TK z 23 stycznia 2014 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu.

Warto podkreślić, że interpretacje, o których mowa, oparte są na nadal (obecnie) obowiązującym art. 10 *Dyrektywy Rady 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14 stycznia 2009 r. str.12 ze zm.; dalej: „Dyrektywa”).* W szczególności chodzi o następujące przepisy Dyrektywy:

- art. 10 ust. 1 Dyrektywy, zgodnie z którym jeżeli w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wystąpiła nieprawidłowość prowadząca do ich dopuszczenia do konsumpcji (o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit a) dopuszczenie do konsumpcji następuje w państwie członkowskim, w którym wystąpiła nieprawidłowość;
- art. 10 ust. 2 Dyrektywy, zgodnie z którym jeżeli w trakcie przemieszczania wykryto nieprawidłowość i ustalenie miejsca wystąpienia nieprawidłowości nie jest możliwe, uznaje się, że wystąpiła ona w państwie członkowskim, w którym została wykryta;
- art. 10 ust. 4 Dyrektywy, zgodnie z którym jeżeli wyroby akcyzowe objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie dotarły do miejsca przeznaczenia, a w trakcie przemieszczenia nie wykryto żadnej nieprawidłowości prowadzącej do dopuszczenia tych wyrobów do konsumpcji, uznaje się, że nieprawidłowość wystąpiła w państwie członkowskim wysyłki i w momencie rozpoczęcia przemieszczania, chyba że w ciągu czterech miesięcy od rozpoczęcia przemieszczania, właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki otrzymają wystarczające dowody, że przemieszczenie dobiegło końca lub potwierdzające miejsce wystąpienia nieprawidłowości.

Odpowiednimi przepisami Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 864: dalej: „Ustawa o podatku akcyzowym”), implementującymi przedmiotowe przepisy Dyrektywy, na których oparto powyższe interpretacje były: art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a, art. 42 ust. 1 pkt 6 Ustawy o podatku akcyzowym.

Nadmieniamy, iż mimo, że Dyrektywa w zakresie zasad rozliczania ubytków wyrobów akcyzowych zostanie od 13 lutego 2023 r. zastąpiona przepisami *Dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie)*, to art. 10 Dyrektywy został praktycznie bez żadnych zmian przeniesiony do art. 9 Dyrektywy 20/262.

Tak samo, podstawowe regulacje Ustawy o podatku akcyzowym dotyczące zapłaty akcyzy od ubytków, na których opierają się opisane wyżej interpretacje, nie uległy zmianie, także w odniesieniu do okresu po 13 lutego 2023 r.

Tak więc przepisy (zarówno Unii Europejskiej jak i Ustawy o akcyzie), jakie były podstawą wydania wskazanych wyżej interpretacji, nie uległy zmianie do chwili obecnej.

b) Praktyka stosowania przepisów przez polskie organy podatkowe - wobec członków [...]

Praktyka stosowania przepisów akcyzowych przez organy podatkowe w opisywanej kwestii różni się jednak od wyżej opisanych interpretacji, w tym w konkretnych indywidualnych sprawach dotyczących członków [...]

W stosunku do jednego z członków [...], 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 twierdząc, że w przypadku przemieszczeń w zawieszeniu poboru akcyzy do innych państw członkowskich Unii Europejskiej **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 I GSK 775/17 z 4 października 2019 r. 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. Nadmienimy, 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.

c) Praktyka stosowania przepisów przez polskie organy podatkowe - inne przypadki

Tymczasem 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 w pkt b) powyżej, a zbieżne z interpretacjami wskazanymi w pkt a) powyżej.

Przykładowo [...] (przykładowa sygnatura jednej ze spraw tego typu to [...]) wzywa do zapłaty akcyzy na rzecz polskich organów podatkowych zagraniczne podmioty, które dokonały wysyłek z innych krajów Unii Europejskiej do polskich składów podatkowych, gdzie przy odbiorze

stwierdzono ubytki i ubytki te przekraczały polskie dopuszczalne normy ubytków. Tak więc organ podatkowy w praktyce stosuje zasadę, że w razie stwierdzenia ubytków w państwie członkowskim odbioru, podlegają one opodatkowaniu akcyzą w państwie członkowskim odbioru i według zasad (norm) ustalonych w tym państwie.

Co więcej, w tych sprawach organ podatkowy powołuje się na dokładnie te same przepisy Dyrektywy (art. 10 ust. 4), które dla organów podatkowych w innych sprawach tj. opisanych w pkt b) powyżej, były powodem uznania, że ubytki mają być opodatkowane w państwie członkowskim wysyłki i według zasad (norm) ustalonych w tym państwie.

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

Praktyka poszczególnych organów podatkowych (interpretacyjnych tj. obecnie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz stosujących przepisy akcyzowe w indywidualnych sprawach) powinna być jednolita.

Kluczowe jest to w zakresie alkoholu etylowego, gdzie polskie krajowe normy dopuszczalnych ubytków są na bardzo niskim (najniższym w Unii Europejskiej¹) poziomie. Przykładowo, biorąc pod uwagę drastycznie niską polską normę ubytków dla alkoholu etylowego przemieszczanego luzem w cysternach kolejowych (0.01% za każdy dzień przewozu) oraz np. dość wysoką analogiczną normę obowiązującą w Niemczech (0.5%), a także dość duże wolumeny alkoholu etylowego transportowanego koleją w zawieszeniu poboru akcyzy, zastosowanie jednego z dwóch podejść opisywanych w niniejszym piśmie oznacza dyskryminację lub faworyzowanie poszczególnych podmiotów na rynku w zależności od tego, jakie podejście ma dany lokalny organ podatkowy.

W szczególności stan rzeczy opisany powyżej powoduje, że podmiot, który dokona wysyłki w zawieszeniu poboru akcyzy do państwa członkowskiego w Unii Europejskiej i w ramach tej wysyłki powstanie określony ubytek np. 0,4% zapłaci materialne kwoty akcyzy od ubytków jeżeli znajdzie się w jurysdykcji organu podatkowego mającego takie podejście jak opisane w pkt b) powyżej (np. [...]), ale nie zapłaci już nic jeżeli znajdzie się w jurysdykcji takiej jak opisana w pkt c) powyżej ([...]).

Biorąc więc pod uwagę konstytucyjną zasadę równości zagwarantowaną w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także uprawnienia jakie ma Minister Finansów na podstawie art. 14a par. 1 Ordynacji podatkowej (interpretacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe), w imieniu [...] prosimy więc o podjęcie działań w celu jednolitego stosowania przepisów akcyzowych w zakresie opisanym w niniejszym piśmie.

¹ TAXUD.C2(2012) 228242 "ALLOWANCES APPLIED IN CERTAIN MEMBER STATES FOR LOSSES DUE TO THE NATURE OF EXCISE GOODS DURING MOVEMENTS UNDER DUTY SUSPENSION" 4