

Informacja akcyzowa zwiększy bezpieczeństwo obrotu

Akcya, obok VAT, jest podatkiem, który został zharmonizowany na poziomie Unii Europejskiej. Z tego względu, w związku z przystąpieniem Polski do UE, uchwalona została ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym¹. Jej przepisy w pełni zaczęły obowiązywać od 1 maja 2004 r., tj. z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Z uwagi na daleko idące niezgodności ustawy z przepisami wspólnotowymi oraz jej szeroką krytykę przez przedsiębiorców i teoretyków 6 grudnia 2008 r. uchwalona została nowa ustawa o podatku akcyzowym, która weszła w życie 1 marca 2009 r.

Celem wprowadzenia ustawy o podatku akcyzowym z 2008 roku było dostosowanie polskich przepisów do regulacji wspólnotowych². Zadanie to wiązało się z koniecznością wprowadzenia do polskich regulacji wielu nowych instytucji i procedur, np. procedury zawieszenia poboru akcyzy, instytucji składu podatkowego, zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca.

Obowiązujące przepisy akcyzowe

Obecnie opodatkowanie akcyzą reguluje w Polsce ustawa o podatku akcyzowym oraz przeszło 30 rozporządzeń wydanych przez ministra finansów. Ustawa natomiast zawiera kilkadziesiąt delegacji dla ministra finansów do wydania aktów wykonawczych. W praktyce oznacza to, że system podatku akcyzowego w Polsce jest w znacznej mierze regulowany przepisami rangi wykonawczej. Na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym, do której w sumie zostało wydanych ponad 20 rozporządzeń wykonawczych, wielokrotnie poruszana była kwestia poprawności legislacyjnej i zgodno-



ELŻBIETA LIS
doradca podatkowy,
partner w Legal & Tax
Advice

ści z Konstytucją RP³ treści delegacji ustawowych w zakresie podatku akcyzowego⁴, w szczególności w zakresie zgodności z art. 84 i 217 Konstytucji. Ustawa o podatku akcyzowym obowiązująca od 1 marca 2009 r. nie usunęła tych uchybień i nadal istotnych dla podatników kwestii; jest regulowana w drodze aktów prawnych o randze rozporządzeń⁵. Wieloletnia praktyka stosowania przepisów o podatku akcyzowym pokazała, że przepisy zawierają liczne obowiązki formalne, które utrudniają obrót wyrobami akcyzowymi, a jednocześnie nie podnoszą poziomu skuteczności kontroli wykonywanej przez administrację celną nad obrotem tymi wyrobami.

Część z tych niedogodności została zauważona przez ustawodawcę, czego dowodem jest opublikowany 8 października 2014 r. projekt założeń ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.

Projekt nowych regulacji

Celem projektowanych zmian jest uproszczenie przepisów w zakresie podatku akcyzowego oraz zniesienie lub ograniczenie obowiązków nakładanych na przedsiębiorców dokonujących obrotu wyrobami akcyzowymi. Obecnie⁶ nie jest znany jeszcze ostateczny tekst projektowanych przepisów ani termin ich wejścia w życie. Zgod-

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁴ M. Mrówczyński, Podatki pośrednie w świetle konstytucyjnych zasad stanowienia prawa, Katowice 2005, maszynopis powielony, str. 259 i nast.; S. Parulski, Akcya – Komentarz..., str. 19; D. Mączyński, Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym, Państwo i Prawo, nr 10/2002; D. Mączyński, Podatek akcyzowy... str. 172 i nast.; K. Włodkowski, Polska akcya – niezgodności w ustawie i praktyce, Prawo i Podatki nr 12/2006; A. Wesołowski, Nowa ustawa o podatku akcyzowym, Przegląd Podatkowy nr 3/2004; A. Wesołowski, T. Grygorczuk, Rozporządzenia wykonawcze do ustawy o podatku akcyzowym, Przegląd Podatkowy nr 6/2004; D. Mączyński, Opodatkowanie akcyzą w świetle norm konstytucyjnych i standardów prawa wspólnotowego, [w:] A. Pomorska (red.), Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, Lublin 2004, str. 186 i nast.; M. Piłaszewicz, Formalizm procedur w podatku akcyzowym i zwrot podatku, Prawo i Podatki Unii Europejskiej nr 3/2008.

⁵ E. Lis, Nowa ustawa akcyzowa ma więcej wad niż zalet, Gazeta Prawna z 28 stycznia 2009 r.

⁶ 2 grudnia 2014 r.

¹ Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257 ze zm.).

² L. Etel, Prawo podatkowe, Warszawa 2008, str. 355 i nast.; D. Mączyński, Niezgodności ustawy o akcyzie z prawem wspólnotowym, Prawo i Podatki nr 6/2006.

Organem podatkowym w zakresie WIA będzie dyrektor izby celnej

nie z planami Ministerstwa Finansów zmienione przepisy mają wejść w życie 30 czerwca 2015 r. Projekt jest bardzo obszerny (70 stron) i zawiera aż 41 zagadnień, które mają zostać zmienione lub uproszczone, m.in. w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi opodatkowanymi stawką 0 zł, uproszczeń w zakresie znaków akcyzy, uproszczeń dotyczących stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, obrotu w zakresie olejów smarowych.

W tym miejscu warto szerzej omówić zmianę dotyczącą przepisów o podatku akcyzowym, która wynika z ustawy z 23 października 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej, a która wprowadza tzw. wiążącą informację akcyzową.

Wiążąca informacja akcyzowa (dalej: WIA) ma być uregulowana w dziale Ia ustawy o podatku akcyzowym i ma być wydawana na potrzeby opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego akcyzą. Organ podatkowy będzie zobowiązany do wydania WIA, bez zbędnej zwłoki WIA ma określać klasyfikację wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN). Jeżeli podanie kodu klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) nie jest wystarczające do określenia opodatkowania akcyzą, WIA będzie określała rodzaj wyrobu akcyzowego przez jego opis w takim stopniu szczegółowości, który jest wystarczający do określenia opodatkowania akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów.

Identyfikacja wyrobu akcyzowego

Prawidłowa identyfikacja wyrobu i jego klasyfikacja taryfowa do celów akcyzy ma zasadnicze znaczenie. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy akcyzowej z 2008 roku do celów poboru i oznaczania wyrobów znakami akcyzy stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej⁷. W rezultacie w celu określenia, czy dany wyrób

stanowi wyrób akcyzowy oraz jakie obowiązki związane są z obrotem danym wyrobem, należy odwołać się do klasyfikacji CN. Warto wskazać, że klasyfikacja wyrobów ma charakter obiektywny, tj. jeżeli wyrób ma cechy właściwe dla określonego kodu CN, to nie może być objęty innym kodem np. ze względu na decyzję producenta lub dystrybutora tego wyrobu. Kwalifikacja wyrobu akcyzowego nie zależy od oświadczenia podatnika, ale od rzeczywistego składu, właściwości fizykochemicznych czy też procesu produkcji danego wyrobu.

Należy również podkreślić, że obowiązek prawidłowej klasyfikacji ciąży nie tylko na producencie, ale na każdym podmiocie dokonującym czynności opodatkowanych. Zaklasyfikowanie wyrobu do określonego kodu CN przez producenta nie zwalnia zatem dystrybutora wyrobu (np. importera lub podmiotu dokonującego wewnątrzspółnotowego nabycia) z obowiązku weryfikacji prawidłowości przyjętej klasyfikacji⁸. W przypadku bowiem gdy wyrób został wyprodukowany poza granicami kraju, to importer lub podmiot dokonujący wewnątrzspółnotowego nabycia będzie zobowiązany do dokonania prawidłowej klasyfikacji wyrobu do celów akcyzy. Co prawda klasyfikacja dokonana przez producenta może być tutaj pomocna, niemniej nie należy przyjmować jej za prawidłową bez samodzielnej weryfikacji jej poprawności.

Praktyka stosowana przez podatników

Dotychczas podatnicy w celu zabezpieczenia się przed ryzykiem nieprawidłowej klasyfikacji wyrobu mieli dwa narzędzia: wniosek o dokonanie klasyfikacji do GUS lub wniosek o wydanie wiążącej informacji taryfowej (WIT). Obie instytucje nie zabezpieczały jednak należycie ich interesów. Podanie kodu klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) nie zawsze jest wystarczające do określenia opodatkowania wyrobów akcyzą. Niektóre rodzaje wyrobów są przez ustawę akcyzową z 2008 roku definiowane opisowo, bez odwoływania się do konkretnego kodu. Zarówno Główny Urząd Statystyczny (w zakresie wydawanych pisemnych informacji w zakresie symboli klasyfikacyjnych), jak i Izba Celna w Warszawie w zakresie wydawanych WIT posługują się obowiązującymi klasyfikacjami, co nie zawsze jednak do celów akcyzy jest wystarczające. Po drugie, pisemna informacja GUS nie ma mocy wiążącej, a jedynie dowodową, w związku z tym, nie zapewnia podatnikowi odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa.

Z kolei WIT, pomimo że ma odpowiednio zastosowanie w obrocie wyrobami akcyzowymi na terytorium kraju i obrocie wewnątrzspółnotowym, to wnioskować o jego wydanie może wyłącznie podatnik, który zamierza prowadzić lub prowadzi obrót międzynarodowy. Innymi słowy o wydanie WIT nie może ubiegać się podmiot dokonujący

⁷Dz. Urz. WE L 256 z 7 września 1987, str. 1 ze. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382 ze zm.

⁸Patrz: S. Parulski, Akcyza. Komentarz do art. 3 ustawy o podatku akcyzowym, Lex 2010.

wyłącznie obrotu krajowego lub wewnątrzspółnotowego klasyfikowanym towarem. Powyższe niedogodności ma wyeliminować WIA, o której wydanie będzie mógł wnioskować każdy podatnik i która będzie posiadała moc wiążącą dla organu w stosunku do podatnika, dla którego została wydana.

Informacja wiążąca

WIA będzie zatem wiązała organy podatkowe wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana, ale tylko w odniesieniu do wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych, wobec których czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą zostały dokonane po dniu, w którym została wydana.

Oznacza to, że WIA nie będzie mogła być stosowana wstecz, tj. w stosunku do transakcji dokonanych przed jej wydaniem. Niemniej jednak będzie mogła zostać powołana przez podatnika w razie ewentualnego sporu z organami podatkowymi jako dowód w postępowaniu na zasadach ogólnych. Wydane WIA nie będą miały również mocy powszechnie wiążącej, tj. będą wiążące tylko i wyłącznie w stosunku do podatnika, którego dotyczą. Również w tym zakresie podatnik w postępowaniu dowodowym będzie miał możliwość powołania się na WIA wydane dla innych podmiotów. Zgodnie z ustawą WIA mają być publikowane po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę i innych podmiotów objętych treścią wniosku, a także danych objętą tajemnicą handlową przedsiębiorcy w Biuletynie Informacji Publicznej organu podatkowego właściwego w zakresie WIA.

WIA będzie wydawana na wniosek i będzie obejmowała tylko jeden wyrób akcyzowy albo jeden samochód osobowy. Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy przez określenie, że wniosek obejmuje tylko jeden wyrób akcyzowy lub samochód osobowy należy rozumieć nie jeden indywidualnie oznaczony pojazd czy wyrób, ale pojazd lub wyrób opisany w taki sposób, który umożliwi jego klasyfikację zgodnie z CN. W konsekwencji WIA będzie miała zastosowanie do wszystkich pojazdów, czy też wyrobów zgodnych z opisem zawartym w decyzji, w stosunku do podmiotu, do którego jest kierowana.

Informacje we wniosku o wydanie WIA

Wniosek o wydanie WIA będzie musiał zawierać:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę wnioskodawcy, jego adres zamieszkania lub siedziby;
- 2) imię, nazwisko i adres zamieszkania pełnomocnika wnioskodawcy, o ile został ustanowiony;
- 3) szczegółowy opis wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego pozwalający na taką ich identyfikację, aby dokonać ich klasyfikacji zgodnej z Nomenklaturą Scaloną (CN) lub określić rodzaj wyrobu akcyzowego;
- 4) opis składu wyrobu akcyzowego oraz metody badań lub analiz stosowanych dla jego określenia, w przypadku gdy zależy od tego dokonanie jego klasyfikacji lub określenie jego rodzaju.

Do wniosku o wydanie WIA konieczne będzie załączenie dokumentów odnoszących się do wyrobów akcyzowych albo

samochodów osobowych, w szczególności próbek, fotografii, planów, schematów, katalogów, atestów, instrukcji, informacji od producenta, lub innych dostępnych dokumentów umożliwiających organowi podatkowemu dokonanie właściwej klasyfikacji wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego lub określenie rodzaju wyrobu akcyzowego.

Wniosek będzie składany na wzorze określonym przez ministra finansów. Wnioskodawca będzie obowiązany do uiszczenia opłaty z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych, w przypadku gdy rozpatrzenie wniosku o wydanie WIA wymaga przeprowadzenia badania lub analizy. Badania lub analizy wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych będą mogły być wykonywane przez laboratoria celne lub inne akredytowane laboratoria, a także przez instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk, instytuty badawcze lub międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działających na terytorium kraju, dysponujących wyposażeniem niezbędnym dla danego rodzaju badań lub analiz.

Organ podatkowy będzie zobowiązany do wydania WIA bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Organem podatkowym właściwym w zakresie WIA będzie dyrektor izby celnej. Minister finansów wyznaczy, w drodze rozporządzenia, dyrektora lub dyrektorów izb celnych właściwych do wydawania WIA oraz dyrektora izby celnej właściwego do prowadzenia tych spraw jako organ odwoławczy.

Jeżeli chodzi o termin ważności WIA, to początkowo projektowane przepisy przewidywały okres 3 letni. Ostatecznie jednak uchwalone przepisy przewidują, że WIA utraci ważność dopiero w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego w zakresie akcyzy odnoszących się do wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego, w wyniku której WIA stanie się niezgodna z tymi przepisami. Natomiast podmiot, na rzecz którego wydano WIA, która utraci ważność, będzie mógł ją stosować jeszcze przez okres sześciu miesięcy od daty utraty ważności, pod warunkiem że dotyczy ona wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego, będącego przedmiotem działalności gospodarczej posiadacza WIA.

W tym miejscu pojawia się pytanie o stosunek WIA do wiążących informacji taryfowych czy też interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Otóż zgodnie z uchwalonymi przepisami organ podatkowy wyda decyzję o odmowie wydania WIA, jeżeli wniosek o wydanie WIA:

- 1) nie dotyczy wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego;
- 2) dotyczy wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego, dla którego podmiot, na rzecz którego ma być wydana WIA, posiada obowiązującą wiążącą informację taryfową,
- 3) dotyczy informacji o rodzaju wyrobu akcyzowego, dla którego podmiot, na rzecz którego ma być wydana WIA, posiada w tym zakresie interpretację indywidualną.