



Artur Nowak

# Zwrot akcyzy w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy wyrobu nieakcyzowego zawierającego alkohol<sup>1)</sup>

**Zwrot akcyzy zapłaconej od alkoholu etylowego użytego do produkcji i zawartego w gotowym wyrobie powinien być dokonany także wówczas, gdy towar będący przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy nie jest wyrobem akcyzowym, ale zawiera w sobie wyrób akcyzowy (alkohol).**

Sprawa miała następujący przebieg:

Podatnik produkował kosmetyk do pielęgnacji jamy ustnej zawierający alkohol. W związku z użyciem alkoholu etylowego do produkcji płacił z tego tytułu podatek akcyzowy. Kosmetyk nie stanowił wyrobu akcyzowego z uwagi na zaklasyfikowanie go do kodu CN 3306 90 00. Wyrobem akcyzowym był jednak alkohol etylowy zawarty w kosmetyku (CN 2207 i 2208). Podatnik dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy wyprodukowanego kosmetyku. Następnie złożył wniosek o zwrot akcyzy w trybie art. 60 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym<sup>2)</sup> – dalej u.p.a. z 2004 r., od alkoholu użytego do produkcji kosmetyku i w nim zawartego. Zgodnie z tym przepisem podmiotowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy. Wnioskodawca spełnił wszystkie warunki formalne niezbędne dla otrzymania zwrotu, w tym w szczególności przedstawił dowód zapłaty akcyzy przez odbiorcę na terytorium kraju dostawy.

Organy celne obu instancji odmówiły zwrotu akcyzy, stwierdzając, iż kosmetyk do higieny jamy ustnej nie jest wyrobem akcyzowym zharmonizowanym, a zatem nie została dokonana wewnątrzwspólnotowa dostawa wyrobu akcyzowego. Z tego powodu w ocenie organów podatkowych nie został spełniony podstawowy warunek zwrotu akcyzy określony w art. 60 ust. 1 u.p.a. z 2004 r. Zdaniem organów podatkowych w analizowanej sprawie doszło do zużycia wyrobu akcyzowego do produkcji wyrobu nieakcyzowego, a dla uzyskania zwrotu akcyzy niezbędna jest tożsamość towaru, od którego zapłacono akcyzę, i tego, który jest następnie przedmiotem dostawy

wewnątrzwspólnotowej. Zdaniem organów podatkowych przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej w tej sprawie nie był alkohol etylowy (od którego zapłacono akcyzę), tylko wyrób nieakcyzowy – kosmetyk do higieny jamy ustnej.

Podatnik wniósł skargę na decyzję organu podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Wyrokiem z dnia 11 czerwca 2011 r.<sup>3)</sup> sąd oddalił skargę, przyznając rację organom podatkowym w zakresie oceny stanu faktycznego i zastosowanych przepisów prawa materialnego. Od powyższego wyroku podatnik złożył skargę kasacyjną do NSA, w której zakwestionował stanowisko organów podatkowych zaakceptowane przez WSA w Łodzi. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 30 listopada 2011 r.<sup>4)</sup> uchylił zaskarżony wyrok z powodu naruszenia przepisów procesowych i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia sądowi pierwszej instancji. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wyrażono jednak pogląd, że sąd pierwszej instancji nie odniósł się do podstawowej kwestii, a mianowicie – co było przedmiotem wniosku o zwrot akcyzy. Zdaniem NSA w ślad za organami podatkowymi WSA błędnie uznał, że wnioskodawca domagał się zwrotu akcyzy od kosmetyku do higieny jamy ustnej, a nie od alkoholu zawartego w tym kosmetyku. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że ocena przesłanek otrzymania zwrotu akcyzy powinna odnosić się do wewnątrzwspólnotowej dostawy wyrobu akcyzowego, tj. zawartego w kosmetyku alkoholu etylowego, od którego akcyza została zapłacona w kraju. Tego bowiem towaru dotyczył wniosek spółki.

W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy WSA w Łodzi wyrokiem z dnia 29 lutego 2012 r.<sup>5)</sup> uchylił zaskarżone decyzje obu instancji. W uzasadnieniu wyroku sąd podkreślił, że kluczowe znaczenie ma prawidłowa analiza definicji ustawowej alkoholu etylowego.

1) Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 lutego 2012 r., III SA/Łd 34/12, oraz wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r., I GSK 798/10, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

2) Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm. Obecnie obowiązuje ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.) – dalej u.p.a. z 2008 r.

3) SA/Łd 117/10, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

4) I GSK 798/10, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

5) III SA/Łd 34/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.



Zgodnie z art. 72 ust. 1 u.p.a. z 2004 r. alkoholem etylowym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym 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.

Zdaniem sądu, przystępując do analizy art. 72 ust. 1 u.p.a. z 2004 r., należy zauważyć, że budowa tego przepisu wskazuje na to, iż alkoholem etylowym jest wyrób o określonej (przekraczającej 1,2% objętości) zawartości alkoholu i oznaczony odpowiednim symbolem PKWiU oraz kodem CN. W ocenie sądu wymienione symbole PKWiU i kody CN oznaczają wódki, likiery, inne napoje alkoholowe, preparaty alkoholowe do produkcji napojów (PKWiU 15.91.10, CN 2208), alkohol etylowy nieskażony o mocy alkoholu ponad 80% objętości lub więcej (PKWiU 15.92.11, CN 2207 10 00), alkohol etylowy i inne alkohole skażone, o dowolnej mocy (PKWiU 15.92.12, CN 2207 20 00). W przekonaniu sądu oba wyżej wymienione warunki muszą być spełnione łącznie. Użycie w analizowanym zdaniu wyrazu „jeżeli” wskazuje, że w sytuacji gdy wyrób określony we wskazanym wyżej sposób (tj. za pomocą zawartości alkoholu i kodu lub symbolu klasyfikacji statystycznej), nie występuje w obrocie samodzielnie, ale jest częścią innego wyrobu o dowolnym symbolu PKWiU czy kodzie CN, to nadal zachowuje przymiot wyrobu akcyzowego. Oznacza to, że możliwość zaliczenia wyrobu do alkoholu etylowego istnieje także wtedy, gdy ma on określone cechy („wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% objętości oznaczone odpowiednio symbolami PKWiU 15.91.10, 15.92.11, 15.92.12 oraz kodami CN 2208 i 2207”) i jest on częścią innego wyrobu („nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego grupowania PKWiU i kodu CN”). Definicja ta jednoznacznie wskazuje, że alkohol etylowy nie traci charakteru wyrobu akcyzowego, jeżeli jest zawarty w innym, nawet nieakcyzowym towarze.

Po uporządkowaniu kwestii definicyjnych sąd dokonał konfrontacji przyjętej wykładni przepisów ze stanem faktycznym, którego kluczowymi elementami były: wniosek o zwrot akcyzy, który dotyczył alkoholu zawartego w kosmetyku (a nie kosmetyku), oraz fakt uiszczenia podatku akcyzowego na terytorium państwa konsumpcji. Nie znalazł w oczach sądu uznania argument organów podatkowych, iż dla uzyskania zwrotu akcyzy konieczna jest tożsamość wyrobu będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy (kosmetyku) oraz wyrobu akcyzowego objętego wnioskiem o zwrot akcyzy.

Sąd prawidłowo ocenił, że nie ma kolizji pomiędzy definicją alkoholu etylowego a przepisami regulującymi przesłanki zwrotu akcyzy.

Wynika to z faktu, że zgodnie z definicją alkoholu etylowego zawartą w art. 72 u.p.a. z 2004 r. alkohol pozostaje wyrobem akcyzowym także wówczas, gdy wchodzi w skład innego wyrobu nieakcyzowego. Z tego powodu organy podatkowe dokonały błędnej oceny art. 60 u.p.a. z 2004 r., stanowiącego podstawę zwrotu akcyzy w zaistniałym stanie faktycznym. Skoro przepis art. 72 ust. 1 u.p.a. z 2004 r. określa, że wyrób akcyzowy zachowuje swój status (wyrobu akcyzowego) także wówczas, gdy wchodzi w skład innego towaru nieakcyzowego (kosmetyku), to tym samym ocena przesłanek zwrotu powinna odnosić się nie do kosmetyku, tylko do alkoholu etylowego w nim zawartego. Z uwagi na powyższe sąd uznał, że zwrot akcyzy był uzasadniony, podkreślając przy tym, że odmowa zwrotu podatku zapłaconego w kraju naruszyłaby fundamentalną zasadę opodatkowania akcyzą w kraju konsumpcji, co przekreśliłoby cele dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania<sup>6)</sup>.

Wyrok ma istotne znaczenie dla wewnątrzunijnego obrotu wyrobami akcyzowymi z zapłaconą akcyzą, albowiem przesądza, że w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów nieakcyzowych zawierających w składzie inny wyrób akcyzowy (alkohol etylowy) organy podatkowe są zobowiązane dokonać zwrotu akcyzy. Wyrok zapadł wprawdzie na gruncie nieobowiązującej już regulacji prawnej, wnioski z niego wypływające mają jednak znaczenie dla obecnie obowiązującej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Definicja alkoholu etylowego zawarta w art. 92 u.p.a. z 2008 r. jest tożsama z obowiązującą w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. Podobna analogia występuje w przepisach dotyczących warunków zwrotu podatku przy dostawie wewnątrzwspólnotowej. Przepis art. 82 u.p.a. z 2008 r. formułuje bowiem podobne warunki zwrotu podatku, co art. 60 u.p.a. z 2004 r.

## Artur Nowak

Autor jest radcą prawnym, partnerem w Praktyce Podatkowej Kancelarii Prawniczej Domański Zakrzewski Palinka, pełnomocnikiem w sprawach rozstrzygniętych wyrokiem WSA w Łodzi z dnia 29 lutego 2012 r., III SA/Łd 34/12, oraz wyrokiem NSA z dnia 30 listopada 2011 r., I GSK 798/10

■ ■ ■ | Domański Zakrzewski Palinka

6) Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992 r., s. 1. Dyrektywa ta została zastąpiona dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009 r., s. 12).