

AKCYZA W PRAWIE UNII EUROPEJSKIEJ

KOMENTARZ

REDAKCJA NAUKOWA

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Zbigniew Liptak
Ireneusz Mirek, Wojciech Morawski
Grzegorz Musolf, Tomasz Oczkowski
Anna Orłowska, Piotr Pietrasz
Wojciech Pławiak, Piotr Stanisławiszyn

LEX KOMENTARZE



LEX

a Wolters Kluwer business

AKCYZA W PRAWIE UNII EUROPEJSKIEJ

KOMENTARZ

REDAKCJA NAUKOWA

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Zbigniew Liptak

Ireneusz Mirek, Wojciech Morawski

Grzegorz Musolf, Tomasz Oczkowski

Anna Orłowska, Piotr Pietrasz

Wojciech Pławiak, Piotr Stanisławiszyn

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 1 października 2013 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Rafał Bujalski

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne

Szymon Makuch

Łamanie

JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumił, Krzysztof Drzewiecki

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN: 978-83-264-4491-3

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG	35
Rozdział I. Przepisy ogólne	44
Rozdział II. Obowiązek podatkowy, zwrot, zwolnienie	77
Sekcja 1. Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego	77
Sekcja 2. Zwrot i umorzenie	109
Sekcja 3. Zwolnienia	111
Rozdział III. Produkcja, przetwarzanie i przechowywanie	120
Rozdział IV. Przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy	128
Sekcja 1. Przepisy ogólne	128
Sekcja 2. Zasady przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy	144
Sekcja 3. Procedury uproszczone	171
Rozdział V. Przemieszczanie i opodatkowanie wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji	173
Sekcja 1. Nabywanie przez osoby prywatne	173
Sekcja 2. Przechowywanie w innym państwie członkowskim	183
Sekcja 3. Sprzedaż na odległość	194
Sekcja 4. Zniszczenia i utraty	199
Sekcja 5. Nieprawidłowości w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych	206
Rozdział VI. Przepisy różne	211
Sekcja 1. Oznaczenia	211
Sekcja 2. Drobnii producenci wina	219
Sekcja 3. Wyroby dla statków i samolotów	225
Sekcja 4. Ustalenia szczególne	227

Rozdział VII. Komitet ds. Podatku Akcyzowego	230
Rozdział VIII. Przepisy przejściowe i końcowe	232
Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych	242
Sekcja I. Piwo	247
Zakres zastosowania	247
Ustalenie podatku akcyzowego	252
Sekcja II. Wino	267
Zakres zastosowania	267
Ustalenie podatku akcyzowego	273
Sekcja III. Inne napoje przefermentowane, niebędące winem ani piwem	276
Zakres zastosowania	276
Ustalenie podatku akcyzowego	284
Sekcja IV. Produkty pośrednie	289
Zakres zastosowania	289
Ustalenie podatku akcyzowego	295
Sekcja V. Alkohol etylowy	298
Zakres zastosowania	298
Ustalenie podatku akcyzowego	306
Sekcja VI. Przepisy różne	314
Sekcja VII. Zwolnienia	320
Sekcja VIII. Przepisy końcowe	365
Dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych	368
Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych	408
Rozdział 1. Przedmiot	414
Rozdział 2. Definicje	418
Rozdział 3. Przepisy mające zastosowanie do papierosów	443
Rozdział 4. Przepisy mające zastosowanie do wyrobów tytoniowych innych niż papierosy	468
Rozdział 5. Ustalenie maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży wyrobów tytoniowych, pobieranie podatków akcyzowych, zwolnienia i zwroty	476
Rozdział 6. Przepisy końcowe	495
Załączniki	
Załącznik I	505
Część A. Uchylone dyrektywy oraz wykaz ich kolejnych zmian	505
Część B. Lista terminów transpozycji do prawa krajowego i rozpoczęcia stosowania	506
Załącznik II. Tabela korelacji	507

Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej	510
Załączniki	
Załącznik I	825
Tabela A – Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw silnikowych	825
Tabela B – Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw silnikowych wykorzystywanych do celów określonych w art. 8 ust. 2	825
Tabela C – Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw do ogrzewania i energii elektrycznej	826
Załącznik II. Obniżone stawki podatkowe i zwolnienia z podatków w rozumieniu art. 18 ust. 1	827
Załącznik III. Obniżone stawki podatkowe i zwolnienia z podatków w rozumieniu art. 18a ust. 1:	836
Dyrektywa Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty	838
Rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004	863
Rozdział I. Przepisy ogólne	871
Rozdział II. Współpraca na wniosek	897
Rozdział III. Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku	919
Rozdział IV. Przechowywanie i wymiana informacji elektronicznych dotyczących podmiotów gospodarczych	929
Rozdział V. Wspólne warunki regulujące udzielenie pomocy	939
Rozdział VI. Ocena i przepisy końcowe	961
Załącznik	971
Literatura	973
Autorzy	979

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

Akty prawa międzynarodowego i unijnego

- dyrektywa 92/83 – dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.12.1992, s. 21; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206 z późn. zm.)
- dyrektywa 92/84 – dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.12.1992, s. 29; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213 z późn. zm.)
- dyrektywa 95/60 – dyrektywa Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty (Dz. Urz. WE L 291 z 06.12.1995, s. 46; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 289)
- dyrektywa 2003/96 – dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405 z późn. zm.)
- dyrektywa 2006/112 – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.)
- dyrektywa 2008/118 – 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 14.10.2009, s. 12 z późn. zm.)
- dyrektywa 2011/64 – dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 05.07.2011, s. 24)
- k.w.s.d. – Konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych sporządzona w Wiedniu dnia 18 kwietnia 1961 r. (Dz. U. z 1965 r. Nr 37, poz. 232, załącznik)

- k.w.s.k. – Konwencja wiedeńska o stosunkach konsularnych sporządzona w Wiedniu dnia 24 kwietnia 1963 r. (Dz. U. z 1982 r. Nr 13, poz. 98, załącznik)
- konwencja HS – Międzynarodowa Konwencja w sprawie Zharmonizowanego Systemu Określania i Kodowania Towarów sporządzona w Brukseli dnia 14 czerwca 1983 r. (Dz. Urz. WE L 198 z 20.07.1987, s. 3; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 3, s. 3)
- rozporządzenie 389/2012 – rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz. Urz. L 121 z 08.05.2012, s. 1)
- rozporządzenie 684/2009 – rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz. Urz. UE L 197 z 29.07.2009, s. 24, z późn. zm.)
- rozporządzenie 2658/87 – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382 z późn. zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
- u.k.c. – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, z późn. zm.)
- w.k.c. – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307, z późn. zm.)
- z.k.c. – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz. Urz. UE L 145 z 04.06.2008, s. 1)

Akty prawa polskiego

- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186, z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)

- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267)
- k.w. – ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 482 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- pr. en. – ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 z późn. zm.)
- r.z.p.a. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. z 2013 r. poz. 212)
- u.a.p. – ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 931 z późn. zm.)
- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.)
- u.p.a. z 2004 r. – ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 672 z późn. zm.)
- ustawa o Służbie Celnej – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1404)
- u.w.a.e. – ustawa z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (Dz. U. Nr 31, poz. 353 z późn. zm.)
- u.z.p.a. – ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz. U. Nr 52, poz. 379 z późn. zm.)

Czasopisma i publikatory

- Biul. Skarb. – Biuletyn Skarbowy
- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)
- Dz. Urz. MF – Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
- Dz. Urz. UE / WE – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej / Wspólnot Europejskich
- ECR – European Court Reports
- EPS – Europejski Przegląd Sądowy
- KPPod. – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- MPCiP – Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
- ONSA WSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- PiP – Państwo i Prawo

Wykaz skrótów

POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.-wkl.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Zb. Orz.	– Zbiór Orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

CN	– Nomenklatura Scalona
EKES	– Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny
LEX	– System Informacji Prawnej LEX
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WIT	– wiążąca informacja taryfowa

WSTĘP

Podatkiem w największym stopniu zharmonizowanym przez prawo Unii Europejskiej (UE)¹ jest podatek od wartości dodanej (VAT). Istotny stopień harmonizacji znajduje odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu. Powstają komentarze do dyrektyw z zakresu VAT, duża część czasopism – tak w Polsce, jak i za granicą – poświęcona jest w znacznym stopniu problematyce regulacji opodatkowania VAT w prawie unijnym. Drugą pod względem zakresu harmonizacji daniną jest akcyza. O wiele trudniej niż w przypadku VAT znaleźć jednak opracowania dotyczące akcyz w prawie UE. Niniejsza książka ma na celu wypełnienie braków w tym zakresie. Ma przybliżyć problematykę prawnej regulacji akcyz w prawie unijnym działającym w Polsce podatnikom, organom podatkowym oraz sędziom sądów – tak administracyjnych, jak i powszechnych.

W książce skomentowano postanowienia dyrektyw i rozporządzeń unijnych z zakresu akcyz. W komentarzu odwołano się zarówno do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, jak i do polskiej judykatury. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości zaprezentowano w całej rozciągłości, a orzecznictwo sądów polskich zaprezentowano w tych przypadkach, w których nawiązuje ono do przepisów prawa unijnego. Co ważne, autorzy nawiązali do problematyki implementacji unijnych przepisów w polskim prawie. Niekiedy nawiązanie to ma postać samego tylko wskazania przepisów prawnych, które stanowią trzon implementacji rozwiązań unijnych. Przeważnie tam, gdzie prawidłowość implementacji mogłaby wzbudzać wątpliwości, autorzy podjęli próbę bardziej kompleksowego przedstawienia przepisów implementujących prawo UE i oceny zgodności prawa krajowego z prawem UE.

Unijne regulacje istotne dla konstrukcji akcyz występują również poza dyrektywami i rozporządzeniami. Autorzy starali się nawiązywać do regulacji spoza rzeczonych aktów prawnych w komentarzach do poszczególnych przepisów. Z uwagi na to, że nie dałoby się omówić wszelkich zagadnień, które nie są uregu-

¹ W komentarzu niejednokrotnie jest też mowa o prawie wspólnotowym czy prawie Wspólnoty Europejskiej. Takie określenie pojawia się przede wszystkim w powołanych wyrokach Trybunału Sprawiedliwości dotyczących stanu prawnego sprzed 1 grudnia 2009 r. oraz wówczas, gdy autor danego fragmentu chciał podkreślić, że nawiązuje do regulacji prawnej sprzed powyższej daty.

lowane wyraźnie w dyrektywach i rozporządzeniach akcyzowych przy okazji komentowania przepisów tych aktów, w książce wyodrębniono pewne zagadnienia ogólne, które zostały omówione już we wstępie. Takie podejście z jednej strony czyni analizę problematyki akcyzy w prawie UE pełniejszą, z drugiej zaś pozwala na uniknięcie powtórzeń, które niechybnie musiałyby się pojawiać przy komentarzach do poszczególnych artykułów.

Wśród autorów są osoby zajmujące się prawną regulacją akcyz w zróżnicowanym charakterze. W skład tego zespołu wchodzi: sędziowie (tak sądów administracyjnych, jak i powszechnych), pracownik organu podatkowego, radcy prawni, doradcy podatkowi oraz pracownicy naukowcy uniwersytetów. Cechą wspólną wszystkich autorów jest to, że od wielu lat zajmują się przepisami akcyzowymi. Jest to o tyle ważne, że gwarantuje spojrzenie na problematykę akcyz z różnych perspektyw. Trzeba przy tym podkreślić, że o ile autorzy dyskutowali nad całością komentarza, o tyle w komentarzach do poszczególnych artykułów odzwierciedlenie znajdują przede wszystkim poglądy autora komentarza do danego zapisu.

Źródła prawa Unii Europejskiej w zakresie akcyz

Instrumentem harmonizacji przepisów krajowych państw członkowskich Unii Europejskiej są przede wszystkim dyrektywy. Aktualnie w zakresie akcyz obowiązują:

- 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 14.10.2009, s. 12 z późn. zm.),
- dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 05.07.2011, s. 24),
- dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405 z późn. zm.),
- dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.12.1992, s. 29; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213 z późn. zm.),
- dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.12.1992, s. 21; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206 z późn. zm.),

- dyrektywa Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie banderowania olejów napędowych i nafty (Dz. Urz. WE L 291 z 06.12.1995, s. 46; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 289)².

Oprócz wyżej wymienionych obowiązuje jeszcze kilka dyrektyw, których główną treścią jest zmiana aktualnie obowiązujących dyrektyw. Zasadnicza treść dyrektyw zmieniających uwzględniona jest w dyrektywach zmieniających. Niekiedy warto zapoznać się dokładnie z dyrektywą zmieniającą, a nie tylko z ujednoliconym tekstem dyrektywy zmienianej chociażby z uwagi na to, że w preambule dyrektywy zmieniającej mogą być i zazwyczaj są scharakteryzowane jej cele. Ich znajomość może być przydatna w toku wykładni przepisów zarówno dyrektywy zmieniającej, jak i dyrektywy zmienianej.

Pierwsza z wymienionych dyrektyw – 2008/118, zwana często dyrektywą horyzontalną (a którą niewątpliwie można by również określić mianem dyrektywy systemowej), ma zastosowanie we wszelkich podlegających harmonizacji akcyzach. Znajomość jej postanowień jest zatem konieczna dla wszystkich podatników i organów podatkowych niezależnie od tego, jakimi wyrobami akcyzowymi się zajmują.

Pozostałe dyrektywy mają zastosowanie do poszczególnych kategorii wyrobów akcyzowych (tj. produktów energetycznych i energii elektrycznej, alkoholi i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych). W wypadku produktów energetycznych i energii elektrycznej oraz wyrobów tytoniowych do każdej z tych kategorii ma zastosowanie jedna dyrektywa (odpowiednio 2003/96 i 2011/64), która dotyczy zarówno struktury opodatkowania, jak i stawek czy poziomów opodatkowania. Natomiast w przypadku opodatkowania alkoholi i napojów alkoholowych zastosowanie mają dwie dyrektywy – jedna regulująca strukturę opodatkowania, druga zaś – stawki opodatkowania. Taki sposób uregulowania akcyz od alkoholi i napojów alkoholowych jest pokłosiem podziału wprowadzonego w 1992 r., kiedy to zasadniczo obowiązywały dla poszczególnych grup wyrobów dyrektywy strukturalne i taryfowe.

Zgodnie z art. 288 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47) dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyrobu formy i środków.

² W wyczeniu tym pominięto dyrektywy importowe – dyrektywę Rady 2006/79/WE z dnia 5 października 2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz. Urz. UE L 286 z 17.10.2006, s. 15) oraz dyrektywę Rady 2007/74/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz. Urz. UE L 346 z 29.12.2007, s. 6). Zakres przedmiotowy regulacji tych dyrektyw jest nader ograniczony, a w konsekwencji ich znaczenie praktyczne jest niewielkie.

Adresatami dyrektyw są zatem państwa członkowskie, które powinny dyrektywy transponować w krajowym porządku prawnym (tj. ustanowić przepisy, które będą stanowić odzwierciedlenie rozwiązań zawartych w dyrektywach) oraz implementować, czyli spowodować wykonanie spoczywających na państwach członkowskich z mocy dyrektyw obowiązków. Dyrektywa w żadnym przypadku nie jest źródłem obowiązków podatników w państwach członkowskich. Nie ma ku temu żadnej podstawy prawnej w prawie Unii Europejskiej, a ponadto – o czym nie sposób zapomnieć – nakładanie obowiązków w drodze innej niż ustawowa jest w Polsce niedopuszczalne w świetle art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Niekiedy jednak postanowienia dyrektyw mogą być dla podatników źródłem uprawnień (rozumianych też jako ograniczenie obowiązków). Aby postanowienie dyrektywy mogło być źródłem uprawnienia, musi ono być precyzyjne i bezwarunkowe. Znaczna część postanowień dyrektyw akcyzowych jest jasna i bezwarunkowa, a w konsekwencji może znaleźć bezpośrednie zastosowanie w toku postępowań toczących się przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi [zob. C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 567].

Mniejsze niż dyrektywy, lecz również niebagatelne znaczenie mają wśród źródeł prawa UE rozporządzenia. Aktualnie w zakresie akcyz w mocy pozostają:

- rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz. Urz. UE L 121 z 08.05.2012, s. 1),
- rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz. Urz. UE L 197 z 29.07.2009, s. 24, z późn. zm.),
- rozporządzenie Komisji (WE) nr 31/96 z dnia 10 stycznia 1996 r. w sprawie świadectwa zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 8 z 11.01.1996, s. 11; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 297),
- rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, s. 12; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 249),
- rozporządzenie Komisji (EWG) nr 3649/92 z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przepływie produktów objętych podatkiem akcyzowym, przeznaczonych do konsumpcji w Państwie Członkowskim wysyłki (Dz. Urz. WE L 369 z 18.12.1992, s. 17; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 216).

Podobnie jak w przypadku dyrektyw, należy poczynić uwagę, że obowiązują jeszcze kilka rozporządzeń, które zmieniają powyższe akty prawne. Ich lektura może być przydatna także na potrzeby wykładni celowościowej rozporządzeń zmienianych.

W świetle art. 288 akapit drugi TFUE rozporządzenie ma zasięg ogólny. Wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Rozporządzenie nie wymaga więc transpozycji do krajowego porządku prawnego. Zarówno podatnik, jak i organ podatkowy czy sąd administracyjny powinni czerpać wiedzę na temat zakresu praw i obowiązków bezpośrednio z rozporządzenia opublikowanego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Niejednokrotnie samo dosłowne nawet przepisanie treści rozporządzenia unijnego do krajowego porządku prawnego może być postrzegane jako naruszenie przez państwo członkowskie zobowiązań wynikających z prawa UE. Wiąże się to po części z okolicznością, że rozporządzenia są środkami unifikacji prawa. Mają spowodować obowiązywanie identycznych rozwiązań we wszystkich państwach członkowskich. Trzeba przy tym nadmienić, że rozporządzenia akcyzowe dotyczą pewnych obowiązków technicznych, nie przesądzają samoistnie o zakresie podmiotowym czy przedmiotowym opodatkowania, lecz ujednolicają pewne wymogi dokumentacyjne itp.

Przy okazji zwięzłego charakteryzowania rozporządzeń jako źródeł prawa unijnego w sferze akcyz niewątpliwie godne uwagi jest to, że unijny prawodawca akcyzowy niejednokrotnie – w szczególności na potrzeby wytyczenia zakresu przedmiotowego akcyz – czyni odwołania do przepisów prawa celnego, które zawarte są głównie w rozporządzeniach. Problematyka ta została po części przybliżona w dalszej części wstępu.

Prawodawca unijny wydaje również decyzje w zakresie akcyz. Wymieniane wszystkich obowiązujących decyzji nie byłoby zasadne. Można natomiast zasygnalizować, że wydawane są decyzje pozwalające poszczególnym państwom członkowskim na pewne szczególne traktowanie w zakresie wymagań akcyzowych – za przykład może posłużyć tu decyzja wykonawcza Rady 2013/193/UE z dnia 22 kwietnia 2013 r. zezwalająca Republice Francuskiej na zastosowanie zróżnicowanych stawek opodatkowania paliw silnikowych zgodnie z art. 19 dyrektywy 2003/96/WE. Inna kategoria decyzji to te, które wiążą się z pewną inicjatywą państwa członkowskiego, ale ich adresatami są wszystkie państwa członkowskie. Taki charakter ma chociażby decyzja wykonawcza Komisji 2011/545/UE z dnia 16 września 2011 r. w sprawie stosowania przepisów o kontroli i przemieszczaniu określonych dyrektywą Rady 2008/118/WE w odniesieniu do wyrobów objętych kodem CN 3811, zgodnie z art. 20 ust. 2 dyrektywy Rady 2003/96/WE (Dz. Urz. UE L 241 z 17.09.2011, s. 33). Część decyzji z założenia dotyczy natomiast wszystkich państw członkowskich. Egzemplifikację stanowi decyzja wykonawcza Komisji 2011/544/UE z dnia 16 września 2011 r. ustanawiająca wspólny znacznik skarbowy olejów napędowych i nafty (Dz. Urz. UE L 241 z 17.09.2011, s. 31).

Artykuł 288 akapit czwarty TFUE stanowi, że decyzja wiąże w całości. Decyzja, która wskazuje adresatów, wiąże tylko adresatów.

W Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przewidziano również możliwość wydawania przez instytucje unijne aktów niewiążących – zaleceń i opinii (art. 288 akapit piąty). Są one wydane również w sferze akcyz. Jak dotychczas dnia 29 listopada 2000 r. wydano zalecenia dotyczące wymogów stawianych prowadzącym składy podatkowe (2000/789/EC) (Dz. Urz. WE L 314 z 14.12.2000, s. 29).

Na początku procesów harmonizacyjnych w ramach ówczesnej Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (EWG) niebagatelną rolę odgrywały postanowienia Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą (obecnie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wcześniej Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską). Te jego postanowienia, które należy uznać za wciąż istotne dla podlegających harmonizacji akcyz, scharakteryzowano w dalszej części wstępu.

Niewątpliwie duże znaczenie ma orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich; dalej instytucja ta będzie powoływana jako Trybunał Sprawiedliwości bądź TSUE niezależnie od tego, czy będzie chodziło o orzeczenie wydane przed, czy po zmianie nazwy). Nie jest ono określone w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej jako źródło prawa. Można je jednak jako takie źródło postrzegać. Orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości stanowią bowiem precedensy *de facto*. Trybunał Sprawiedliwości powiela swoje wcześniejsze poglądy w kolejnych orzeczeniach, rozlegle odwołuje się do wcześniej prezentowanych stanowisk [zob. J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 85–104].

Trzeba podkreślić, że znaczenie dla podatników akcyzy mogą mieć również akty prawne tylko pośrednio z akcyzami związane. Za przykład mogą tu posłużyć w szczególności akty związane z udzielaniem pomocy państwa.

Znaczenie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w sferze akcyz

Niniejsza książka to komentarz do dyrektyw i rozporządzeń w sferze akcyz. Niemniej jednak obraz prawa unijnego w tej sferze nie byłby pełny, gdyby pominąć sygnalizację postanowień Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, które mają bezpośredni wpływ na krajowe regulacje państw członkowskich dotyczące akcyz. Znaczenie mają tu przede wszystkim postanowienia dotyczące swobody przepływu towarów i zakazu dyskryminacji podatkowej towarów wraz z zakazem protekcyjnego podatkowego. Pośrednio znaczenie mogą natomiast mieć również przepisy dotyczące pomocy państwa oraz przepisy podatkowe inne niż zakaz dyskryminacji podatkowej towarów.

Co się tyczy grupy postanowień dotyczących swobodnego przepływu towarów, art. 28 ust. 1 TFUE stanowi, że Unia obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między państwami członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi. W myśl art. 29 TFUE produkty pochodzące z państw trzecich są uważane za będące w swobodnym obrocie w jednym z państw członkowskich, jeżeli dopełniono wobec nich formalności przywozowych oraz pobrano wszystkie wymagane cła i opłaty o skutku równoważnym w tym państwie członkowskim i jeżeli nie skorzystały z całkowitego lub częściowego zwrotu tych ceł lub opłat. Artykuł 30 TFUE

zakazuje stosowania ceł przywozowych i wywozowych oraz opłat o skutku równoważnym między państwami członkowskimi. Zakaz ten stosuje się również do ceł o charakterze fiskalnym.

Dla krajowej regulacji akcyz w powyższych postanowieniach istotne jest przede wszystkim to, że zakazują one stosowania opłat o skutku równoważnym do ceł przywozowych i wywozowych między państwami członkowskimi. Termin „opłaty o skutku równoważnym” nie został przy tym zdefiniowany w traktacie. Sposób jego rozumienia został wypracowany w judykaturze Trybunału. W wyroku wydanym dnia 14 grudnia 1962 r. w połączonych sprawach 2/62 i 3/62 *Komisja Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej v. Wielkie Księstwo Luksemburga i Belgii*, ECR 1962, s. 425, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że zakres art. 9 i 12 Traktatu EWG (którego odpowiednikami są obecnie art. 28 i 30 TFUE) jest nieograniczony. Zakaz wprowadzania nowych ceł powiązany ze swobodnym przepływem towarów stanowi podstawową regułę, a w konsekwencji jakiegokolwiek wyjątki muszą być wyraźnie ustanowione oraz ściśle interpretowane. Pojęcie opłat o skutku równoważnym cłom ma charakter komplementarny wobec ceł i zapewnia efektywność ustanowionego zakazu. Jest ono niezmiennie powiązane z pojęciem ceł, co dowodzi ogólnego zamiaru zakazania nie tylko tych środków, które w sposób oczywisty posiadają formę klasycznych ceł, lecz również tych, którym nadano inną nazwę, a które prowadzą do takich samych dyskryminacyjnych lub protekcyjnych rezultatów jak cła. Aby stwierdzić, czy dana danina jest opłatą o skutku równoważnym cłom, konieczne jest postrzeganie jej przez pryzmat celów Traktatu – przede wszystkim w części, tytule i rozdziale dotyczącym swobody przepływu towarów, lecz również bardziej ogólnie, w świetle art. 3 Traktatu EWG zmierzającego do wyeliminowania zniekształceń konkurencji. Dlatego też bez znaczenia jest to, czy wszystkie skutki ceł występują jednocześnie.

Na podstawie wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 52 i 55/65 *Republika Federalna Niemiec v. Komisja EWG*, ECR 1966 s. 159, możliwe jest zrekonstruowanie ogólnej definicji zakazanych ceł oraz opłat o skutku równoważnym jako jakichkolwiek środków podejmowanych nie w ramach wspólnotowych procedur, lecz na podstawie jednostronnej decyzji państw członkowskich, które niezależnie od nazwy i sposobu ich wprowadzenia wywierają w momencie przywozu towaru taki skutek dyskryminacyjny lub protekcyjnistyczny, jaki wywierają cła.

W wyroku z dnia 10 grudnia 1968 r. w sprawie 7/68 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska*, ECR 1968, s. 423, Trybunał stwierdził, że przez opłatę o skutku równoważnym cłom należy rozumieć jakąkolwiek opłatę, która zmieniając cenę towaru wywożonego, wywiera taki sam wpływ na swobodny przepływ tego towaru jak cło. Bez znaczenia jest cel nałożenia ceł lub opłat wywierających równoważny skutek. Zakaz stosowania opłat o skutku równoważnym ma zastosowanie również wówczas, gdy towary, na które opłaty te się nakładają, nie konkurują z żadnymi towarami w państwie członkowskim, do którego są przy-

wożone [wyrok TSUE z dnia 1 lipca 1969 r. w sprawie 24/68 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska*, ECR 1969, s. 193]. W wyroku tym Trybunał zawarł też rozbudowaną definicję opłat o skutku równoważnym. Zdefiniował je jako jakiegokolwiek opłaty pieniężne, niezależnie od ich wysokości, przeznaczenia i sposobu nałożenia, które są jednostronnie nakładane na towary krajowe lub zagraniczne w związku z faktem, że towary te przekraczają granice, a które to opłaty nie są cłami w wąskim tego słowa znaczeniu. Opłatami wywierającymi równoważny cłom skutek w rozumieniu Traktatu są również te opłaty, które nie są nakładane ku korzyści państwa, nie mają charakteru dyskryminacyjnego lub protekcyjnego oraz te, które obciążają towary niekonkurujące z żadnymi towarami krajowymi [zob. D. Lasok, *Zarys prawa Unii Europejskiej*, cz. 2, *Prawo gospodarcze*, Toruń 1998, s. 38]. Co ważne, nie jest dopuszczalne nakładanie opłat o skutku równoważnym cłom również przy przemieszczaniu towarów przez granice regionów wewnątrz państwa członkowskiego [zob. wyrok TSUE z dnia 9 marca 1995 r. w sprawie C-345/93 *Fazenda Pública and Ministério Público v. Américo Joao Nunes Tadeu*, ECR 1995, s. I-0479].

Co się tyczy postanowień podatkowych, kluczowe znaczenie ma art. 110 TFUE. Artykuł 110 akapit pierwszy stanowi, że żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Natomiast w myśl art. 110 akapit drugi, żadne państwo członkowskie nie nakłada na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty.

Trybunał Sprawiedliwości wydał wiele orzeczeń dotyczących wykładni postanowienia zakazującego podatkowej dyskryminacji towarów (numer jednostki redakcyjnej zmieniał się na przestrzeni lat – był to art. 95 Traktatu EWG, art. 90 TWE) jeszcze przed rozpoczęciem przez Komisję Europejską zintensyfikowanych prac nad harmonizacją akcyz [D. Mączyński, *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, RPEiS 2002, z. 4, s. 77]. Orzeczenia te stanowią jednak istotny element *acquis* mającego zastosowanie do dnia dzisiejszego w sprawach opodatkowania konsumpcji akcyzą.

Na wstępie należy podkreślić, że art. 110 TFUE może zakazywać zarówno wprowadzenia podatku, jak i określenia jego stawki bądź mechanizmu poboru. Państwo członkowskie może powyższe postanowienie naruszyć przez różne podatki, w tym akcyzy, podatek od wartości dodanej, podatki rejestracyjne, podatki drogowe itp. [K. Lenaerts, P. van Nuffel, *Constitutional Law of the European Union*, ed. R. Bray, London 1999, s. 125]. Nie ma większego znaczenia, czy dany podatek podlega harmonizacji na poziomie unijnym, czy też jest daniną o charakterze wewnętrznym stosowaną w jednym tylko państwie członkowskim. Przepis ten ma jednak szczególne znaczenie dla państw członkowskich ustanawiających podatki o charakterze konsumpcyjnym, a w szczególności akcyzy, gdyż te podle-

gają harmonizacji w mniejszym stopniu niż podatek od wartości dodanej, a w konsekwencji krajowi ustawodawcy mają większy zakres swobody do stworzenia konstrukcji podatków niż w przypadku podatku od wartości dodanej, co z kolei czyni te daniny bardziej podatnymi na wprowadzanie poszczególnych rozwiązań choćby pośrednio wywierających negatywny wpływ na produkty pochodzące z innych państw członkowskich.

Chociaż art. 110 TFUE wyraźnie odnosi się do towarów pochodzących z „innych państw członkowskich”, Trybunał orzekł, że zakaz dyskryminacji musi też, przez analogię, odnosić się do towarów pochodzących z krajów trzecich, gdy towary te są w wolnym obrocie na rynku UE [zob. D. Lasok, *Zarys prawa...*, s. 38].

Stosowanie takiej samej stawki podatku do towarów krajowych oraz sprowadzanych z innych państw członkowskich nie przesądza o zgodności podatku z Traktatem [wyrok TSUE z dnia 5 maja 1970 r. w sprawie 77/69 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Belgii*, ECR 1970, s. 237]. Zakazane jest opodatkowanie produktu sprowadzanego z innego państwa członkowskiego z zastosowaniem innej metody obliczania podatku lub którego sposób nakładania różni się od tego, który stosuje się do podobnych produktów krajowych i prowadzi do wyższego opodatkowania produktów sprowadzanych, tak jak np. wprowadzenie stawki stałej w jednym przypadku, a skali podatkowej w innym, nawet jeśli taka rozbieżność występuje jedynie w mniejszości przypadków oraz że niestosowne jest uwzględnianie możliwych skutków takiego opodatkowania w sferze cen produktów [wyrok TSUE z dnia 17 lutego 1976 r. w sprawie 45/75 *Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH v. Hauptzollamt Landau/Pfalz*, ECR 1976 s. 181].

Z wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 czerwca 1998 r. w sprawie C-68/96 *Grundig Italiana SpA v. Ministero delle Finanze*, ECR 1998, s. I-03775, wynika, że wiele elementów konstrukcji podatku może przesądzać o jego dyskryminacyjnym charakterze – przykładowo, inna podstawa opodatkowania dla wyrobów krajowych, a inna dla wyrobów sprowadzanych z państw członkowskich, czy też powstawanie obowiązku zapłaty podatku w innych terminach dla podatku związanego z wyrobami krajowymi, a w innym (wcześniejszym) dla wyrobów sprowadzanych z innych państw członkowskich [zob. również wyrok TSUE z dnia 3 lutego 2000 r. w sprawie C-228/98 *Charalampos Dounias v. Ypourgio Oikonomikon*, ECR 2000, s. I-577].

W wyroku z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 *Hans Just I/S v. Ministeriet for Skatter og Afgifter*, ECR 1980, s. 501, Trybunał stwierdził, że różnice w opodatkowaniu różnych napojów alkoholowych nie mogą służyć dyskryminacji lub ochronie, chociażby pośredniej, produktów krajowych. System podatkowy udzielający korzyści podatkowej jednemu produktowi, który jest w przeważającej mierze produkowany w kraju, podczas gdy inne podobne lub konkurujące produkty są sprowadzane, jest niezgodny z prawem wspólnotowym. Stan faktyczny będący podstawą orzeczenia w powołanej sprawie był taki, że aquavit i schnapps,

produkowane głównie w Danii, były obciążone akcyzą w wysokości 167,50 koron duńskich (DKK) za litr czystego alkoholu etylowego. Natomiast inne napoje alkoholowe – w większości sprowadzane z innych państw członkowskich – podlegały akcyzie z zastosowaniem stawki 257,15 DKK za litr czystego alkoholu etylowego.

Warto przy tym zwrócić uwagę na wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-475/01 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Grecja*, ECR 2004, s. I-8923, w którym skład orzekający stwierdził, że Grecja nie naruszyła swoich zobowiązań przez zastosowanie obniżonej stawki akcyzy w stosunku do ouzo – tradycyjnego greckiego alkoholu. Trzeba jednak zwrócić uwagę na to, że dopuszczalność stosowania obniżonej stawki wynika z dyrektywy 92/83. Ponadto Komisja nie podważała przepisów dyrektywy 92/83 dopuszczających stosowanie obniżonej stawki. Wydaje się, że powyższe okoliczności przesądziły o takim rozstrzygnięciu Trybunału.

W wyroku z dnia 14 stycznia 1981 r. w sprawie 140/79 *Chemial Farmaceutici SpA v. DAF SpA*, ECR 1981, s. 1, Trybunał odniósł się do zróżnicowania opodatkowania alkoholi syntetycznych oraz wytwarzanych z produktów rolnych. W ocenie Trybunału zróżnicowanie ciężaru podatkowego wobec tych wyrobów jest elementem polityki gospodarczej, która faworyzuje wytwarzanie alkoholi z produktów rolnych i ogranicza ich produkcję z etylenu – pochodnej ropy naftowej – aby zarezerwować ten surowiec dla bardziej istotnych zastosowań gospodarczych. Takie rozróżnienie jest przejawem dopuszczalnej polityki gospodarczej, której cele osiągnąć są przez politykę podatkową. Wprowadzenie takiej polityki nie prowadzi do dyskryminacji. Choć zniechęca się do sprowadzania alkoholi syntetycznych do Włoch, to jednocześnie ogranicza się również rozwój produkcji alkoholi z etylenu na terytorium Włoch.

Z kolei w wyroku z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-213/96 *Outokumpu Oy*, ECR 1998, s. I-01777, Trybunał Sprawiedliwości zauważył, że prawo wspólnotowe na obecnym etapie rozwoju nie ogranicza swobody państw członkowskich do ustanowienia systemu podatkowego, który rozróżnia produkty, nawet jeśli produkty te są podobne w rozumieniu pierwszego akapitu art. 90 TWE (obecnie art. 110 TFUE), na podstawie obiektywnych kryteriów takich jak natura użytych surowców lub wykorzystanych procesów produkcyjnych. Takie rozróżnienie jest zgodne z prawem wspólnotowym, jeśli prowadzi do osiągnięcia celów, które są zgodne z wymogami Traktatu i prawem wtórnym oraz jeśli szczegółowe rozwiązania są takie, że pozwalają uniknąć jakiegokolwiek formy dyskryminacji, bezpośredniej lub pośredniej, wymierzonej w towary sprowadzane z państw członkowskich lub jakiegokolwiek formy ochrony towarów krajowych. Pierwszy akapit art. 90 TWE wyklucza obciążanie akcyzą elektryczności pochodzenia krajowego wedle stawek różniących się w zależności od metody produkcji, podczas gdy elektryczność sprowadzana obciążana jest jedną stawką niezależnie od metody produkcji, która chociaż jest niższa od najwyższej stawki stosowanej do elektryczności pochodzenia krajowego, prowadzi, w niektórych przypadkach, do wyższego opodatkowania obciążającego elektryczność sprowadzaną. Artykuł 90 TWE jest naruszony przez krajowy system opo-

datkowania, gdy kwota podatku kalkulowana jest w odmienny sposób, na podstawie różnych kryteriów, co prowadzi, chociażby tylko w niektórych przypadkach, do wyższego opodatkowania produktów sprowadzanych z innych krajów. Fakt, że z uwagi na specyfikę elektryczności, wysoce utrudnione może okazać się ustalenie metody produkcji sprowadzanej elektryczności, a w konsekwencji źródeł energii wykorzystanej w ich produkcji, nie może stanowić uzasadnienia dla takiego systemu opodatkowania, gdyż trudności praktyczne nie usprawiedliwiają stosowania podatków krajowych, które prowadzą do dyskryminacji produktów z innych państw członkowskich. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że powyższe orzeczenie zapadło wbrew opinii Rzecznika Generalnego Jacobsa, który uznał, iż system opodatkowania elektryczności stosowany przez Finlandię nie narusza art. 90 TWE, jako że zróżnicowanie stawek stosowanych do elektryczności produkcji krajowej ma na celu faworyzowanie produkcji mniej szkodliwej dla środowiska naturalnego, podczas gdy stała stawka mająca zastosowanie do elektryczności sprowadzanej opiera się na odpowiednio wyważonej średniej stawek mających zastosowanie do produkcji krajowej. Ochrona środowiska stanowi zaś jeden z celów Wspólnoty Europejskiej.

Newralgiczne dla zastosowania art. 110 akapit pierwszy TFUE jest pojęcie produktów podobnych. W Traktacie brak definicji towaru podobnego. Trybunał Sprawiedliwości, głównie w sprawach podatków od alkoholi, przyjął dość szerokie pojęcie towaru podobnego, zakładając, że towary podobne nie muszą być identyczne; wystarczy, że mają podobne cechy i, z punktu widzenia konsumenta, zaspokajają takie same potrzeby [zob. D. Lasok, *Zarys prawa...*, s. 59]. Tak szerokie rozumienie pojęcia produktów podobnych nie oznacza jednak, że za podobne należy uznać wszystkie napoje alkoholowe, co wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 marca 1986 r. w sprawie 243/84 *John Walker & Sons Ltd v. Ministeriet for Skatter og Afgifter*, ECR 1986, s. 875. W wyroku z dnia 7 kwietnia 1987 r. w sprawie 196/85 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*, ECR 1987, s. 1597, Trybunał stwierdził, że na ówczesnym etapie rozwoju prawo wspólnotowe nie ograniczało swobody państw członkowskich w zakresie ustanawiania regulacji podatkowych, które różnicują podatkową sytuację produktów, nawet gdy produkty te są podobne w rozumieniu art. 90 akapit pierwszy TWE (obecnie art. 110 akapit pierwszy TFUE). Zróżnicowanie to jednak musi się odbywać na podstawie obiektywnych kryteriów, takich jak np. natura wykorzystanych materiałów lub zastosowanych procesów produkcyjnych. Zróżnicowanie takie jest zgodne z prawem wspólnotowym, jeśli zmierza do osiągnięcia celów polityki gospodarczej, które same są zgodne z wymogami Traktatu i prawodawstwem wtórnym, a szczegółowe przepisy są takie, że pozwalają na uniknięcie jakiegokolwiek formy dyskryminacji, pośredniej lub bezpośredniej w stosunku do towarów sprowadzanych z innych państw członkowskich lub jakiegokolwiek formy ochrony produktów krajowych. Za zgodny z prawem wspólnotowym należy uznać cel polegający na zrekomensowaniu trudniejszych warunków, w których niektóre produkty są wytwarzane, aby zapewnić wytwarzanie wyrobów wysokiej jako-

ści [szerzej na temat zakazu dyskryminacji podatkowej zob. K. Lasiński-Sulecki, *Zakaz podatkowej dyskryminacji produktów w art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską*, KPPod. 2005, nr 2, s. 53 i n.].

Brak podobieństwa produktów nie wyklucza zastosowania zakazu z art. 110 TFUE. Gdy wymóg podobieństwa produktów wyrażony w art. 110 akapit pierwszy TFUE nie jest spełniony, drugi akapit tego artykułu ma na celu objęcie wszystkich form pośredniej protekcji podatkowej w przypadku produktów, które chociaż nie są podobne w rozumieniu akapitu pierwszego, konkurują ze sobą chociażby częściowo, pośrednio lub potencjalnie [zob. wyrok TSUE z dnia 7 maja 1987 r. w sprawie 193/85 *Cooperativa Co-Frutta Srl v. Amministrazione delle finanze dello Stato*, ECR 1987, s. 2085].

Po scharakteryzowaniu art. 28–30 i 110 TFUE konieczne wydaje się podanie analizie ich wzajemnej relacji. Stosunek tych przepisów do siebie był przedmiotem wielu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości. Już w wyroku z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 57/65 *Alfons Lütticke GmbH v. Hauptzollamt Sarrelouis*, ECR 1966, s. 205, Trybunał podkreślił wyraźnie, że art. 25 TWE (obecnie art. 30 TFUE) oraz art. 90 TWE (obecnie art. 110 TFUE) nie można stosować łącznie w tej samej sprawie, gdyż opłaty o skutku równoważnym cłom oraz podatki stanowią elementy różnych systemów. Co do zasady można więc stwierdzić, że traktatowe przepisy dotyczące swobodnego przepływu towarów oraz przepisy podatkowe wzajemnie wykluczają swoje zastosowanie [P. Craig, G. de Búrca, *EU Law. Text, cases and materials*, Oxford 1994, s. 576]. Artykuł 110 TFUE ma zastosowanie do podatków wewnętrznych, natomiast art. 30 do danin nakładanych w związku z transgranicznym przemieszczeniem towaru [zob. też A. Zalański (w:) *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, t. 2 (art. 90–222), red. K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarz-Kuczer, Warszawa 2012, s. 497]. Akcyza nakładana wyłącznie w związku z transgranicznym przemieszczeniem towaru podlegałaby zatem ocenie w świetle postanowień o swobodnym przepływie towarów i zakazie stosowania ceł i opłat o równoważnym skutku, a akcyza nakładana zarówno na towary krajowe, jak i sprowadzane spoza danego państwa członkowskiego, byłaby oceniana w świetle art. 110 TFUE.

Ograniczenia ilościowe oraz środki im równoważne są między państwami członkowskimi zakazane tak w przywozie, jak i w wywozie na podstawie odpowiednio art. 34 i 35 TFUE. Można wyobrazić sobie w przepisach prawa podatkowego takie konstrukcje, których nie są w stanie w świetle powyższych zakazów się obronić [zob. szerzej D. Miąsik (w:) *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, t. 1 (art. 1–89), red. D. Miąsik, N. Półtorak, Warszawa 2012, s. 561 i n.]. W Polsce problematykę naruszenia powyższych postanowień TFUE rozważano na potrzeby oceny przepisów regulujących opodatkowanie olejów smarowych.

Tak na gruncie akcyz, jak i innych podatków znaczenie mogą mieć postanowienia unijnego prawa wtórnego dotyczące pomocy państwa [zob. szerzej B. Kurcz (w:) *Traktat o funkcjonowaniu...*, t. 2, s. 458 i n.].

Znaczenie klasyfikacji taryfowej towarów dla akcyz i interpretacja przepisów klasyfikacyjnych

Regulacje wytyczające zakres przedmiotowy akcyz wskazują pewne czynności opodatkowane, lecz również towary, których te czynności dotyczą. Szczególnie istotne jest zatem odróżnienie wyrobu akcyzowego od wszelkich innych wyrobów. Warto też zwrócić uwagę na to, że stawki akcyz bywają uzależnione od szczegółowych cech danego wyrobu. Dlatego też prawodawca unijny definiując wyroby akcyzowe i starając się uczynić, definicje możliwie precyzyjnymi, posłużył się w wielu spośród nich kodami Scalonej Nomenklatury (CN – ang. *Combined Nomenclature*). W istocie zrozumienie zakresu przedmiotowego akcyz jest niejednokrotnie uzależnione od umiejętności poruszania się w gąszczu przepisów prawa celnego, jakimi są przepisy klasyfikacyjne.

Trzon przepisów klasyfikacyjnych Unii Europejskiej można odnaleźć w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382 z późn. zm.). Rozporządzenie to zmienia się w istotnym zakresie corocznie (a w mniejszym nawet kilka razy w roku). Zmiany te są jednak przeważnie pozbawione znaczenia dla zakresu przedmiotowego akcyz, gdyż przepisy akcyzowe odsyłają do stanu prawnego przepisów klasyfikacyjnych z określonej daty. Należy podkreślić, że klasyfikacja taryfowa została w istotnym stopniu uregulowana na poziomie wiążących Unię Europejską umów międzynarodowych – w Międzynarodowej Konwencji w sprawie Zharmonizowanego Systemu Określenia i Kodowania Towarów sporządzonej w Brukseli dnia 14 czerwca 1983 r. (Dz. Urz. WE L 198 z 20.07.1987, s. 3; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 3, s. 3). Podstawowe podziały towarów (wyrażone w pozycjach i podpozycjach Systemu Zharmonizowanego, czyli systemu HS) znajdujące odzwierciedlenie w pierwszych sześciu cyfrach kodu to w istocie podziały przyjęte w prawie międzynarodowym.

Przepisy klasyfikacyjne interpretuje się zgodnie z typowymi regułami wykładni prawnej, jednakże mają one pewną specyfikę. Ich interpretacja została w części uregulowana normatywnie w Ogólnych Regułach Interpretacji Nomenklatury Scalonej (ORINS), które są elementami załączników do rozporządzeń zmieniających taryfę celną. Według ORINS klasyfikacja towarów w Nomenklaturze Scalonej podlega określonym regułom:

- 1) tytuły sekcji, działów i poddziałów mają znaczenie wyłącznie orientacyjne;
- 2) 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:
 - a) wszelkie informacje o wyrobie zawarte w treści pozycji dotyczą wyrobu niekompletnego lub niegotowego, pod warunkiem że ma on zasadniczy charakter wyrobu kompletnego lub gotowego. Informacje te dotyczą także wyrobu kompletnego lub gotowego (oraz wyrobu uważanego za taki w myśl

- postanowień niniejszej reguły), znajdującego się w stanie niezmontowanym lub rozmontowanym,
- b) wszelkie informacje zawarte w treści pozycji o materiale lub substancji odnoszą się do tego materiału lub substancji bądź w stanie czystym, bądź w mieszaninie lub w połączeniu z innymi materiałami lub substancjami. Również każda informacja o wyrobach z określonego materiału lub substancji odnosi się także do wyrobów wykonanych w całości lub w części z tego materiału lub substancji. Klasyfikowanie wyrobów stanowiących mieszaniny lub składających się z różnych materiałów lub substancji należy ustalać według zasad określonych w regule 3;
- 3) jeżeli przy zastosowaniu reguły 2 b) lub z innego powodu towary pozornie mogą być klasyfikowane do dwu lub więcej pozycji, klasyfikacji dokonać należy w sposób następujący:
- a) pozycja określająca towar w sposób najbardziej szczegółowy ma pierwszeństwo przed pozycjami określającymi towar w sposób bardziej ogólny. W przypadku gdy dwie lub więcej pozycji odnoszą się tylko do części materiałów czy substancji zawartych w mieszaninie lub w wyrobie złożonym albo tylko do części towarów w zestawach przeznaczonych do sprzedaży detalicznej, pozycje te należy uważać za równorzędne, nawet gdy jedna z nich określa dany wyrób w sposób bardziej szczegółowy lub bardziej pełny,
 - b) 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 pozycję obejmującą materiał lub komponent decydujący o zasadniczym charakterze wyrobu, jeżeli takie kryterium jest możliwe do zastosowania,
 - c) jeżeli nie można przeprowadzić klasyfikacji według zasad określonych w regule 3 a) lub b), należy stosować pozycję, która w kolejności numerycznej jest ostatnia z pozycji możliwych do zastosowania;
- 4) towary, które nie mogą być klasyfikowane zgodnie z powyższymi regułami, powinny być klasyfikowane do pozycji odpowiednich dla towarów, do których są najbardziej zbliżone;
- 5) oprócz powyższych postanowień, w odniesieniu do niżej wymienionych wyrobów należy stosować następujące reguły:
- a) futerały do aparatów fotograficznych, instrumentów muzycznych, broni, przyborów kreślarskich, naszyjników oraz podobne opakowania, specjalnie dostosowane do przechowywania wyrobów lub ich kompletów, nadające się do długotrwałego użytkowania i występujące z wyrobami, do których są przeznaczone, należy klasyfikować razem z wyrobami, gdy są one normalnie z nimi sprzedawane. Reguły tej jednak nie stosuje się do opakowań, które całemu wyrobowi nadają zasadniczy charakter,

- b) z zastrzeżeniem postanowień zawartych w regule 5 a), opakowania i pojemniki opakowaniowe³, jeżeli są zazwyczaj stosowane do tego rodzaju towarów, należy klasyfikować razem z tymi towarami. Postanowienie to nie ma jednak zastosowania, jeżeli opakowania nadają się w sposób oczywisty do ponownego użytku;
- 6) klasyfikacja towarów do podpozycji tej samej pozycji powinna być przeprowadzona zgodnie z ich treścią i uwagami do nich, z uwzględnieniem ewentualnych zmian wynikających z powyższych reguł, stosując zasadę, że tylko podpozycje na tym samym poziomie mogą być porównywane. Odpowiednie uwagi do sekcji i działów mają zastosowanie również do tej reguły, jeżeli treść tych uwag nie stanowi inaczej [M.M. Kałduński, K. Lasiński-Sulecki (red.), W. Morawski, M. Śpiewak, *Prawo celne. Międzynarodowe, wspólnotowe, polskie*, Warszawa 2009, s. 89–91].

Znaczący wpływ na specyfikę interpretacji przepisów klasyfikacyjnych ma również złożoność problematyki ich języka oryginalnego. Jak wiadomo, prawidłowa wykładnia prawa unijnego częstokroć wymaga zastosowania tzw. porównawczej metody językowej, sprowadzającej się do zestawienia treści przepisów w różnych językach unijnych. W przypadku przepisów klasyfikacyjnych problematyka ta jest bardziej złożona. Gdy pewne wątpliwości interpretacyjne, wynikające z rozbieżności językowych, dotyczą Systemu Zharmonizowanego, jedynie angielska i francuska wersje językowe mają moc prawną. Jeśli prowadzą one do takiego samego rezultatu, sprawę rozstrzyga się według znaczenia przepisów klasyfikacyjnych w tych językach, nawet jeśli jest ono odmienne od znaczenia w innych językach unijnych [M. Lux, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruksela 2002, s. 102]. Takie podejście znajduje uzasadnienie w art. 20 konwencji HS ustanawiającym angielski i francuski językami autentycznymi tej umowy oraz w zasadzie prawa międzynarodowego, wedle której znaczenie prawne przypisać należy autentycznym wersjom językowym umów międzynarodowych [M.M. Kałduński (i in.), *Prawo celne...*, s. 91]. Rozbieżności dotyczące „unijnej” części przepisów klasyfikacyjnych rozstrzyga się w standardowy dla prawa wspólnotowego sposób, czyli przez porównanie przepisu w językach państw członkowskich [M. Lux, *Guide to...*, s. 102].

Umocowanie nomenklatury taryfowej w prawie międzynarodowym powoduje, że niebagatelne znaczenie dla jej interpretacji mają instrumenty prawa międzynarodowego, takie jak noty wyjaśniające i opinie klasyfikacyjne wydawane przez WCO – Światową Organizację Celną (powołaną do życia jako Rada Współpracy Celnej na mocy Konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej sporządzonej w Brukseli 15 grudnia 1950 r. (Dz. U. z 1978 r. Nr 11, poz. 43).

³ Termin „materiały opakowaniowe” i „pojemniki opakowaniowe” oznaczają wszelkie zewnętrzne lub wewnętrzne kontenery, pojemniki, opakowania lub wzmocnienia inne niż sprzęt transportowy (np. kontenery transportowe), plandeki, przyrządy lub transportowe urządzenia pomocnicze. Termin „pojemniki opakowaniowe” nie obejmuje pojemników określonych w ogólnej regule 5 lit. a).

Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości noty i opinie WCO nie są wiążące ani dla organów celnych, ani dla sądów. Nie można natomiast lekceważyć ich znaczenia w procesie stosowania Wspólnej Taryfy Celnej. Noty wyjaśniające nomenklatury WCO stanowią ważny środek służący zapewnieniu jednolitego stosowania Taryfy przez organy celne państw członkowskich i jako takie mogą być uznane za istotną pomoc w interpretacji taryfy. Ich stosowanie w procesie interpretacji nomenklatury towarowej należy traktować jako zasadę. Ich istotne znaczenie wynika – zdaniem Trybunału – z faktu, że kompetencja do ich wydawania została przyznana WCO przez państwa-strony z zamiarem zapewnienia jednolitości w interpretacji i stosowaniu nomenklatury. Odstąpienie od ich stosowania jest oczywiście dopuszczalne, powinno mieć jednak miejsce jedynie w ostateczności. Trybunał dopuszcza podjęcie takiego działania przez organy celne, gdy nota lub opinia „wydaje się niezgodna ze sformułowaniem danej pozycji lub wyraźnie wykracza poza uprawnienia przyznane WCO” [M.M. Kałduński (i in.), *Prawo celne...*, s. 92–93].

Również Komisji Europejskiej przysługują kompetencje w zakresie klasyfikacji taryfowej towarów. Komisja wydaje:

- rozporządzenia dotyczące klasyfikacji taryfowej towarów, w których określa podpozycje taryfowe, jakie powinny być stosowane w odniesieniu do opisanych towarów;
- noty wyjaśniające.

Przyjęte przez Komisję przepisy nie mogą wpływać na zmianę stawek celnych, opłat rolnych, refundacji i innych kwot stosowanych w ramach wspólnej polityki rolnej lub w ramach szczególnych rozwiązań mających zastosowanie do niektórych towarów powstałych w drodze przetwarzania produktów rolnych, ograniczeń ilościowych ustanowionych przepisami wspólnotowymi nomenklatury przyjętej w ramach wspólnej polityki rolnej [M.M. Kałduński (i in.), *Prawo celne...*, s. 93].

Rozporządzenia Komisji nie mogą naruszać podpozycji Wspólnej Taryfy Celnej ani przepisów HS i ich interpretacji dokonywanej przez WCO. Również wydane przez Komisję noty klasyfikacyjne nie mogą naruszać przepisów klasyfikacyjnych Wspólnej Taryfy Celnej ani, jak się wydaje, not wyjaśniających wydawanych w ramach WCO. Rola not Komisji w interpretacji przepisów klasyfikacyjnych jest podobna do roli not WCO. Nie mają one charakteru wiążącego. Stanowią jednak ważny czynnik w toku poszukiwania właściwego znaczenia przepisów klasyfikacyjnych [K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (w:) *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, red. W. Morawski, Kraków–Warszawa 2007, s. 206 i n.].

Przepisy klasyfikacyjne zostały w Unii Europejskiej zunifikowane. Mają one status przepisów unijnego prawa wtórnego. Każda wątpliwość dotycząca ich wykładni jest w istocie wątpliwością co do wykładni prawa unijnego i uzasadnia wystąpienie z wnioskiem o orzeczenie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości przez sądy rozpatrujące sprawy klasyfikacyjne. Jeśli wątpliwości dotyczą postępowania w ostatniej instancji, wystąpienie takie jest obligatoryjne. Wobec

takiej regulacji prawnej Trybunał wydał wiele orzeczeń dotyczących klasyfikacji taryfowej towarów, które mogą być cennym źródłem wiedzy na temat rozumienia przepisów klasyfikacyjnych [M.M. Kałduński (i in.), *Prawo celne...*, s. 94–95].

Najistotniejszym środkiem ułatwiającym importerom prawidłową klasyfikację taryfową towarów są wiążące informacje taryfowe (WIT) wydawane przez organy celne – w Polsce przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie. Na mocy ustawy z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 151, poz. 1013), od 1 września 2010 r. WIT, o której mowa w art. 12 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307; możliwość uzyskania WIT przewidziano również w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiającym wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz. Urz. UE L 145 z 04.06.2008, s. 1) oraz w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającym unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, z późn. zm.), który ma być stosowany od 1 czerwca 2016 r.), ma odpowiednio zastosowanie w obrocie wyrobami akcyzowymi na terytorium kraju oraz w ich nabyciu wewnątrzspółnotowym, o czym stanowi art. 7b ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.). Zasady tej – zgodnie z art. 7b ust. 2 u.p.a. – nie stosuje się w przypadku wiążącej informacji taryfowej wydanej na podstawie zmiany w CN, która nie została określona w ustawie o podatku akcyzowym [W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana. Zmiana oficjalnego stanowiska organu władzy publicznej lub organizacji międzynarodowej w zakresie interpretacji prawa podatkowego i celnego*, Warszawa 2012, s. 218].

Przepisy krajowe nie przewidują żadnej specyfiki WIT na gruncie akcyzowym. Są to te same WIT, które służą klasyfikacji taryfowej na gruncie prawa celnego. I to prawo celne reguluje warunki uzyskania WIT. W efekcie podmiot, który nie chce dokonać wywozu ani przywozu towaru akcyzowego przez granicę unijnego obszaru celnego, nie ma formalnie legitymacji do wystąpienia o WIT [W. Morawski, *Interpretacje...*, s. 218].

Co bardziej istotne z punktu widzenia tematu niniejszego opracowania, prawodawca nie wskazał także na specyfikę utraty ważności WIT w sytuacji jego „użycia” na gruncie akcyzowym. Zasadniczo zmiana prawa skutkuje utratą ważności WIT (art. 12 ust. 5 lit. a pkt i w.k.c.). Jednak na podstawie art. 7b ust. 2 u.p.a. nie są skuteczne na gruncie akcyzowym WIT wydane na podstawie zmiany w CN, która nie została określona w ustawie o podatku akcyzowym. Jeżeli więc WIT i regulacja akcyzowa opierają się na „starym” CN, to zmiana prawa w istocie nie powinna mieć znaczenia dla użyteczności WIT na gruncie podatkowym. Zmienione prawo (CN) nie ma bowiem zastosowania do regulacji akcyzowej. Prowadziło-

by to jednak do problemów praktycznych. Przede wszystkim taka WIT straciłaby ważność na gruncie prawa celnego, a ustawa o podatku akcyzowym odnosi się do WIT, które są instrumentem z zakresu prawa celnego. Prawodawca musiałby przyjąć fikcję dalszego obowiązywania WIT na gruncie akcyzowym i uregulować tryb utraty jej ważności także na tym gruncie. Istniałyby więc dwie kategorie WIT celne (mające znaczenie także na gruncie akcyzowym) oraz WIT akcyzowe, do których chyba nie należałoby stosować regulacji unijnych zawartych we wspólnotowym kodeksie celnym.

Rozciągnięcie obowiązywania WIT na podatek akcyzowy należy z pewnością ocenić pozytywnie. Istotne jest to, że przynajmniej częściowo zostaje ujednolicona praktyka interpretacyjna dotycząca tych samych przepisów klasyfikacyjnych. Konsekwencją tego jest jednak pewne uzależnienie praktyki klasyfikacyjnej polskich organów właściwych w sprawach akcyzy od praktyki przyjętej przez organy unijne (wyrażanej w postaci not Komisji i decyzji nakazującej uchylenie określonych WIT) oraz organy organizacji międzynarodowej – noty i opinie WCO.

Nie można jednak mówić o pełnym uzależnieniu polskich organów akcyzowych od stanowiska wskazanych wyżej podmiotów. Ich ewentualne działania interpretacyjne skutkujące utratą ważności WIT nie będą automatycznie zmuszały polskich organów podatkowych do uznania klasyfikacji przyjętej przez organy unijne i międzynarodowe, a tylko pozbawiały posiadacza WIT gwarancji wynikającej z tego dokumentu. Oczywiście można zakładać, że w absolutnej większości wypadków organy podatkowe podążą za poglądami Komisji lub WCO, jednak nie ma tu pełnego automatyzmu. Teoretycznie także po utracie ważności WIT, na podstawie przepisów prawa celnego organy celne na gruncie podatku akcyzowego mogą nadal przyjmować klasyfikację towaru zgodną z wcześniejszą, nieważną już, WIT [W. Morawski, *Interpretacje...*, s. 219–220].

Nadpłata akcyzy

O znaczeniu prawa unijnego dla jednostki przesądza głównie możliwość bezpośredniego powoływania się na nie w toku sporów toczonych z organami podatkowymi. Następstwem bezpośredniego zastosowania prawa podatkowego może być stwierdzenie, że podatnik zapłacił podatek wyższy niż należny bądź nienależny, co w polskim systemie podatkowym powoduje powstanie nadpłaty. Pojawia się zatem pytanie o to, w jaki sposób należy traktować nadpłaty akcyz wynikające z niezgodności polskich przepisów podatkowych z prawem unijnym.

W aktach prawa Unii Europejskiej brak uregulowań dotyczących zwrotu podatków pobranych z naruszeniem tego prawa. Wydaje się, że zaniechanie uregulowania tej materii jest wynikiem celowego działania prawodawcy unijnego. Uregulowanie tej problematyki w prawie unijnym mogłoby skutkować fragmentaryzacją regulacji normatywnej obowiązującej w poszczególnych państwach

[zob. K. Lasiński-Sulecki, *Nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, POP 2005, z. 2, s. 103 i n.]. Wszak w państwach członkowskich obowiązują przepisy dotyczące zwrotu kwot nienależnie pobranych z uwagi na naruszenie prawa krajowego. Niemniej jednak państwom członkowskim nie przysługuje w tym zakresie pełna swoboda regulacyjna. Elementarne zasady zakreślające granice swobody ustawodawców krajowych zostały wytyczone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Podstawowe znaczenie mają dwie zasady:

- równoważności (traktowania równego z krajowym) oraz
- efektywności.

Zasada równoważności została sformułowana w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 45/76 *Comet BV v. Produktschap voor Siergewassen*, ECR 1976, s. 2043. Zgodnie z nią, gdy brak stosownych przepisów wspólnotowych, do krajowego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wskazanie właściwych sądów oraz ustanowienie reguł procesowych zmierzających do zapewnienia ochrony uprawnień, które podmioty prawa nabywają w wyniku bezpośredniego skutku prawa wspólnotowego, przy czym reguły te nie mogą być mniej korzystne niż te, które dotyczą podobnych działań w sprawach krajowych (pkt 13 powołanego wyroku).

Z kolei zasada efektywności przesądza o tym, że nie można ograniczyć się do zastosowania zasady równoważności wówczas, gdy oparcie się na regulacjach mających zastosowanie do nadpłat wynikających z naruszenia prawa krajowego uczyniłoby skorzystanie z wynikających z prawa wspólnotowego uprawnień, których sądy krajowe muszą chronić, w praktyce niemożliwe (pkt 16 powołanego wyroku).

Przynajmniej co do zasady Trybunał Sprawiedliwości nie neguje dopuszczalności odmowy zwrotu podatku pobranego wbrew prawu unijnemu w sytuacji, gdy doszło do przeniesienia ekonomicznego ciężaru tego podatku, a zwrot skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika. Dopuszczalność uwzględnienia wskazanego zjawiska jest obwarowana wieloma warunkami.

Po pierwsze, państwo członkowskie musi zrekompensować szkody poniesione przez osobę formalnie zobowiązaną do zapłaty daniny, która była pobierana wbrew prawu wspólnotowemu. Konieczne jest zatem ustalenie, w jakim stopniu pobieranie przerzucanej daniny publicznej wpłynęło na wzrost ceny, a w konsekwencji na obniżenie poziomu sprzedaży towaru [wyrok TSUE z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 *Hans Just I/S v. Ministeriet for Skatter og Afgifter*, ECR 1980, s. 501].

Po drugie, odmowa zwrotu z uwagi na przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku jest dopuszczalna po ustaleniu, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku rzeczywiście przerzuciła jego ciężar na inną osobę [wyrok TSUE z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. SpA San Giorgio*, ECR 1983, s. 3595, pkt 13].

Po trzecie, podatnik nie może być zobowiązany do wykazania, że podatek nie został rzeczywiście przerzucony [zob. wyrok TSUE z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-442/98 *Kapniki Michailidis AE v. Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA)*, ECR 2000, s. I-7145, pkt 33–42]. Nawet w przypadku podatków pośrednich nie można stosować domniemania przerzucenia ekonomicznego ciężaru tych podatków, czyli nie można wymagać, aby to podatnik wykazał, że do przerzucenia nie doszło [wyrok TSUE z dnia 14 stycznia 1997 r. w połączonych sprawach C-192/95 do C-218/95 *Société Comateb i inni v. Directeur général des douanes et droits indirects*, ECR 1997, s. I-00165, pkt 25]. Teza ta pozostaje aktualna nawet wówczas, gdy krajowe przepisy prawne zobowiązują podatnika do uwzględnienia podatku w cenie towaru, a zaniechanie uwzględnienia podatku w cenie może skutkować nałożeniem kary (pkt 26 powołanego wyroku).

Po czwarte, Trybunał Sprawiedliwości nie stawia znaku równości między pojęciami „przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku” oraz „bezpodstawne wzbogacenie”. Możliwa jest sytuacja, w której podatnik poniósł szkodę wskutek uwzględniania sprzecznego z prawem europejskim podatku w cenie towaru (pkt 29–30 wyroku w sprawie *Société Comateb*).

Kolejny ciekawy problem, który jawi się na tym tle, dotyczy uprawnień podmiotu, który poniósł ekonomiczny ciężar daniny. Trybunał Sprawiedliwości odniósł się do niego w wyroku z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet*, LEX nr 969326, pkt 29–30, w którym zważył, że państwo członkowskie może nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom skarbowym, pod warunkiem że podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia, a uzyskanie zwrotu nienależnego podatku od tego ostatniego nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Trybunał wywiódł dalej, że państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez nabywcę, na którego podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, ze względu na brak bezpośrednio związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniósł nabywca, pod warunkiem że nabywca może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo odszkodowawcze przeciwko owemu podatnikowi, a uzyskanie naprawienia przez niego szkody nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

Podstawowym polskim przepisem dotyczącym nadpłaty jest art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), który stanowi, że za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Na tle tego jakże prostego językowo przepisu pojawiło się wiele orzeczeń sądów najwyższej instancji oraz Trybunału Konstytucyjnego [zob. szerzej K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot*

nadpłaty powstałej na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w: *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 105–113].

Lata rozbieżności w orzecznictwie zdawała się kończyć uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSA WSA 2009, nr 6, poz. 102. Wydając uchwałę, NSA wskazał, że art. 72 § 1 o.p. jest sformułowany jednoznacznie i nie pozostawia z punktu widzenia językowego żadnych wątpliwości co do rozumienia użytych w nim wyrażań. Nie można w takiej sytuacji przełamać wyników korzystnej dla podatnika wykładni językowej przepisu na podstawie innych metod wykładni. „Przenoszenie cywilistycznej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia do wykładni jasno sprecyzowanej w prawie podatkowym definicji ustawowej, nie znajduje dostatecznego oparcia ani w Konstytucji, ani w żadnej ustawie”. Sąd wytknął, że przecież w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości polski prawodawca mógł wprowadzić ograniczenia zwrotu nienależnie zapłaconego podatku pośredniego, ale tego nie uczynił. Według NSA: „Skutkiem tej swoistej niefrasobliwości polskiego ustawodawcy jest właśnie problem rozpatrywany przez Naczelną Sąd Administracyjny”. Cytowany na końcu fragment można uznać za trafną ocenę przyczyn problemu ze zwrotem podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym.

Ostatnim istotnym stanowiskiem wyrażonym przez sąd na tle art. 72 o.p. jest uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSA WSA 2011, nr 5, poz. 93, zgodnie z którą w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. Ostatnia uchwała NSA dotyczy jednak *expressis verbis* tylko zwrotu nadpłaty akcyzy od energii elektrycznej.

Stanowisko zawarte w uchwale NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, jest wysoce kontrowersyjne, zwłaszcza w kontekście praktyki orzecniczej odnoszącej się do zakresu jego zastosowania. Już sama lektura art. 72 o.p. musi prowadzić do wniosku, że w jego treści po prostu nie ma takiego warunku jak zubożenie podatnika czy też nieprzerzucalność podatku. Według ordynacji podatkowej każdy podatek uiszczony przez podatnika nienależnie jest nadpłatą. Prawodawca w sposób nader wyraźny przyznał każdemu podatnikowi (rozumianemu w sensie prawnym jako podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a nie ekonomicznym jako podmiot ponoszący ciężar ekonomiczny podatku) prawo do zwrotu tej nadpłaty. W sposób dobitny wyraził tę ideę NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, i to właśnie ta uchwała, jako rozstrzygnięcie oparte na przepisach prawa, a nie argumentacji pozaprawnej, zasługuje na pełną aprobatę [zob. też B. Brzeziński, *Komentarz do uchwały Pełnego Składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11 – pojęcie nadpłaty podatku akcyzowego*, POP 2012, z. 5, s. 419–420].

Co się tyczy uchwały NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., w kontekście wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Danfoss*, podkreślenia wymaga, że w Polsce nie istnieje mechanizm zwrotu podatku podmiotowi, który nie jest podatnikiem. Zwrócił na to uwagę WSA w Krakowie w wyroku z dnia 13 września 2011 r., I SA/Kr 854/11, CBOSA, który stwierdził: „podmiot niebędący w okresie objętym wniesionym wnioskiem podatnikiem podatku akcyzowego, nie był obowiązany do deklarowania i zapłaty akcyzy do organu podatkowego (nabył towar z zapłaconym podatkiem), nie jest podmiotem uprawnionym na podstawie art. 72 o.p. do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, a tym samym o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie nabytej energii elektrycznej wykorzystywanej do procesów elektrolitycznych”. Uchwała NSA nie pozwala zatem, wbrew temu, co deklaruje w treści uchwały NSA, na uwzględnienie dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości.

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, s. 12; zm.: Dz. Urz. UE L 50 z 27.02.2010, s. 1;
L 112 z 24.04.2012, s. 21)

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, w szczególności jego art. 93,

uwzględniając wniosek Komisji,

uwzględniając opinię Parlamentu Europejskiego¹,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego²,

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania³ była kilkakrotnie zmieniana w istotny sposób. W związku z wprowadzeniem kolejnych zmian dyrektywę tę należy zastąpić, aby zapewnić jasność przepisów.

(2) W celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego warunki poboru podatku akcyzowego od wyrobów objętych dyrektywą 92/12/EWG, zwanych dalej „wyrobami akcyzowymi”, muszą pozostać zharmonizowane.

¹ Opinia z dnia 18 listopada 2008 r. (dotychczas nieopublikowana w Dzienniku Urzędowym).

² Opinia z dnia 22 października 2008 r. (dotychczas nieopublikowana w Dzienniku Urzędowym).

³ Dz. Urz. WE L 76 z 23.3.1992, s. 1.

(3) Należy określić wyroby akcyzowe, do których ma zastosowanie niniejsza dyrektywa, i odwołać się w tym celu do dyrektywy Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów⁴, dyrektywy Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy⁵, dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych⁶, dyrektywy Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych⁷, dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych⁸ oraz dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej⁹.

(4) Dla szczególnych celów wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim. W takich przypadkach państwa członkowskie powinny jednak stosować się do głównych elementów przepisów wspólnotowych dotyczących podatków pośrednich, aby nie zagrozić pozytywnemu wpływowi takich przepisów.

(5) W celu zapewnienia swobodnego przemieszczania opodatkowanie wyrobów innych niż wyroby akcyzowe nie powinno wiązać się z formalnościami przy przekraczaniu granic.

(6) Jest konieczne, aby formalności były stosowane w przypadku, gdy wyroby akcyzowe są przemieszczane z terytoriów stanowiących część obszaru celnego Wspólnoty, ale wyłączonych spod przepisów niniejszej dyrektywy, na terytoria również stanowiące część tego obszaru, ale objęte niniejszą dyrektywą.

(7) Ponieważ, zgodnie z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającym Wspólnotowy Kodeks Celny¹⁰, procedury zawieszające gwarantują odpowiednie monitorowanie tam, gdzie wyroby akcyzowe podlegają przepisom tego rozporządzenia, nie ma potrzeby stosowania oddzielnego systemu monitorowania w czasie, gdy wyroby akcyzowe są objęte zawieszającą procedurą celną Wspólnoty.

(8) W związku z tym, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich, należy doprecyzować na poziomie Wspólnoty, kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji i kto jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego.

⁴ Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 8.

⁵ Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 10.

⁶ Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21.

⁷ Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 29.

⁸ Dz. Urz. WE L 291 z 6.12.1995, s. 40.

⁹ Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51.

¹⁰ Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, z późn. zm.

(9) Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone.

(10) Warunki poboru i zwrotu podatków powinny być zgodne z zasadą niedyskryminacji, ponieważ mają one wpływ na właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(11) W przypadku nieprawidłowości podatek akcyzowy powinien być wymagalny w państwie członkowskim, na którego terytorium wystąpiła nieprawidłowość, w wyniku której wyrób został dopuszczony do konsumpcji, lub, jeśli ustalenie miejsca wystąpienia nieprawidłowości jest niemożliwe, w państwie członkowskim, w którym została wykryta. Jeśli wyroby akcyzowe nie dotrą do miejsca przeznaczenia i nie wykryto żadnej nieprawidłowości, należy uznać, że nieprawidłowość wystąpiła w państwie członkowskim wysyłki wyrobów.

(12) Oprócz zwrotu podatku w okolicznościach przewidzianych w niniejszej dyrektywie państwa członkowskie powinny mieć możliwość dokonywania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji, jeśli jest to dopuszczalne z punktu widzenia celu niniejszej dyrektywy.

(13) Przepisy i warunki dotyczące dostaw zwolnionych od podatku akcyzowego powinny pozostać zharmonizowane. W przypadku takich dostaw do organizacji mających siedzibę w innych państwach członkowskich należy korzystać ze świadectwa zwolnienia.

(14) Aby wykluczyć uchylanie się od opodatkowania i nadużycia należy jasno określić przypadki, w których dopuszczona jest sprzedaż wyrobów nieopodatkowanych dla podróżnych opuszczających terytorium Wspólnoty. Ponieważ osoby podróżujące łądem mogą przemieszczać się częściej i bardziej swobodnie niż osoby podróżujące statkiem lub samolotem, ryzyko nieprzestrzegania przez podróżnych przysługujących im zwolnień z cel i podatków w imporcie, a w związku z tym obciążenie organów celnych obowiązkami związanymi z kontrolą, są znacznie większe w przypadku podróży łądem. Należy zatem wprowadzić przepis zabraniający sprzedaży towarów zwolnionych z akcyzy na granicach lądowych, co jest już regułą w większości państw członkowskich. Należy jednak przewidzieć okres przejściowy, podczas którego państwa członkowskie będą mogły nadal zwalniać z akcyzy towary dostarczane przez istniejące już sklepy wolnocłowe znajdujące się na ich granicach lądowych z państwami trzecimi.

(15) Ponieważ zapewnienie poboru należności podatkowej wymaga przeprowadzania kontroli w miejscach produkcji i magazynowania, w celu ułatwienia takich kontroli konieczne jest utrzymanie systemu składów podatkowych działających na podstawie uprawnień nadanych przez właściwe organy.

(16) Konieczne jest również określenie wymogów obowiązujących uprawnionych prowadzących skład podatkowy i podmioty gospodarcze nieposiadające statusu uprawnionego prowadzącego skład podatkowy.

■ Książka stanowi kompleksowy komentarz do dyrektyw i rozporządzeń unijnych regulujących podatek akcyzowy, uwzględniający w szerokim zakresie istotne dla tematyki akcyz postanowienia Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE.

■ Autorzy sygnalizują problemy związane z implementacją komentowanych przepisów w prawie polskim. Szczególnie cenne dla czytelników są liczne odwołania do przepisów krajowych oraz orzeczeń polskich sądów, gdyż pokazują w jaki sposób przepisy unijne są rozumiane przez polską administrację podatkową i sądy administracyjne.

■ Publikacja jest przeznaczona dla pracowników organów podatkowych (zwłaszcza urzędów i izb celnych), adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych oraz powszechnych. Będzie przydatna również dla osób odpowiedzialnych za finanse i księgowość podatników akcyzy.

„Recenzowany komentarz jest opracowaniem o fundamentalnym charakterze. Decyduje o tym nie tyle i na pewno nie przede wszystkim jego imponująca objętość, ale sposób potraktowania analizowanej materii. Jest to dzieło kompletne, o wydźwięku wręcz encyklopedycznym, chociaż zachowujące wszystkie cechy porządnego komentarza prawniczego. Zespół doświadczonych autorów, wybitnych teoretyków i praktyków prawa podatkowego, a przy tym znawców akcyz pokazał tu pełnię swoich możliwości”.

Prof. zw. dr hab. Bogumił Brzeziński

PUBLIKACJA REKOMENDOWANA PRZEZ LEX PRAWO EUROPEJSKIE



Cena 249 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

