

Adam Drozdek

TAX Leader. Glumińska-Pawlic, Szymik, Oleś.

Kancelaria Doradców Podatkowych Sp.p. w Katowicach

Przesłanki podmiotowe prawa do zwrotu podatku akcyzowego

Wprowadzenie

Podatek akcyzowy – jedno z podstawowych źródeł dochodów publicznych w Polsce – wykorzystywany jest jako instrument fiskalny dostarczający środków finansowych do budżetu państwa. To częsty argument za zwiększeniem obciążeń fiskalnych z tego tytułu. Specyfika podatku akcyzowego polega na opodatkowaniu dóbr, które z jednej strony są dobrami powszechnego spożycia (np. paliwo), a z drugiej strony państwo dąży do ograniczenia ich konsumpcji (np. papierosy, alkohol). Ten sposób rozpatrywania wyrobów akcyzowych motywuje kraje członkowskie Unii Europejskiej do sięgnięcia po dochody z podatku akcyzowego, znajdując jednocześnie uzasadnienie zwiększania obciążenia fiskalnego z tego tytułu. Podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim, podlegającym szczególnym regulacjom w ramach harmonizacji podatkowej krajów UE, gdyż suwerenność w zakresie ustalania wysokości stawek podatkowych została znacznie ograniczona.

Niniejsze opracowanie stanowi próbę wyjaśnienia podstawowych problemów badawczych odnoszących się do podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego w świetle przepisów unijnych w przypadku eksportu oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju w sytuacji, gdy ani dokonujący tej dostawy, ani podmiot, od którego dostawca bezpośrednio nabył wyroby akcyzowe, nie są podatnikami podatku akcyzowego. W literaturze prawa podatkowego brak szczegółowych opracowań związanych z przedstawieniem przesłanek podmiotowych prawa do zwrotu podatku akcyzowego.

Charakterystyka ogólna podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy, obok podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, w polskim systemie prawa zaliczany jest do podatków obrotowych. Akcyza to podatek pośredni, jednofazowy, pobierany na jednym szczeblu obrotu, posiadający charakter *stricto* fiskalny (cenotwórczy)¹. Oznacza to, że faktycznym podmiotem ponoszącym koszt opodatkowania jest ostateczny konsument, a nie podmiot formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłaty podatku akcyzowego (producent, importer, dystrybutor). Ponadto podatek akcyzowy jest podatkiem selektywnym, tj. podatkiem nakładanym na wybrane towary.

Podatnik podatku akcyzowego

Na wstępie prowadzonych rozważań należy poczynić kilka uwag dotyczących podstawowych pojęć. Definicja klasyczna podatnika została zawarta w treści art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej², który stanowi, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Co istotne, przymiot podatnika uzyskuje ten podmiot, który na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu.

Inaczej pojęcie podatnika definiuje ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym³, gdyż przesuwając akcent na dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu przez ten podmiot lub na zaistnienie wobec tego podmiotu stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Zgodnie z regulacją prawną zawartą w art. 13 ust. 1 u.p.a., podatnikiem podatku akcyzowego jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza. Dokonując wykładni pojęcia „podatnik podatku akcyzowego”, należy wskazać, że użyte zostało w znaczeniu formalnym, czyli wskazuje na osobę, która z mocy prawa zobowiązana została do zapłaty podatku⁴. W tym ujęciu podatnikiem jest na przykład producent, importer wyrobów

¹ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 325; uchwała NSA całej izby z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, Lex 824345; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 sierpnia 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 665/16, Lex 2141538.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) – dalej jako O.p.

³ Tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r., poz. 752 z późn. zm. – dalej jako u.p.a.

⁴ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1267/15, Lex 1968471.

akcyzowych lub podmiot nabywający wewnątrzwspólnotowo te wyroby. Podatnik akcyzy to zatem podmiot dokonujący czynności opodatkowanych podatkiem akcyzowym lub wobec którego zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

W świetle powyższego należy wnioskować, że przepis art. 13 u.p.a. stanowi *lex specialis* wobec art. 7 O.p. W konsekwencji – mimo iż definicja zawarta w Ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie do podatników podatku akcyzowego, to podatnikami akcyzy nie są wszystkie podmioty, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu. Ponadto należy zauważyć, że definicja podatnika podatku akcyzowego została ściśle powiązana z pojęciem przedmiotu opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Regulacje prawa unijnego

Podstawową regulacją prawną Unii Europejskiej w zakresie podatku akcyzowego jest dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG⁵. Zgodnie z treścią art. 9 powołanej dyrektywy, należy stosować warunki wymagalności i stawki podatku akcyzowego obowiązujące w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dopuszczenie do konsumpcji, w dniu, gdy podatek akcyzowy staje się wymagalny. Tak więc podatek akcyzowy jest nakładany i pobierany oraz – w stosownych przypadkach – zwracany lub umarzany zgodnie z procedurą ustanowioną przez każde państwo członkowskie UE. Państwa członkowskie stosują te same procedury do wyrobów krajowych oraz do wyrobów pochodzących z innych państw członkowskich.

Jak słusznie zauważa Krzysztof Lasiński-Sulecki⁶, powołana regulacja ustanawia nakaz identycznego traktowania towarów krajowych oraz towarów pochodzących z innych państw członkowskich. Pogląd ten potwierdzony został w art. 110 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – towary pochodzące z innych państw członkowskich nie mogą być dyskryminowane przez wprowadzenie przez państwo członkowskie instrumentów podatkowych, obciążających pośrednio lub bezpośrednio towary pochodzące z innych państw członkowskich. Oznacza to, że państwa członkowskie nie mogą obciążać podatkami wewnętrznymi, niezależnie od ich rodzaju, towarów pochodzących z innych państw członkowskich, które by chroniły w sposób pośredni produkcję krajową, wykluczając w ten sposób dyskryminację odwróconą, tzn. taką, gdzie dyskryminowany byłby towar krajowy względem towaru innego państwa członkowskiego.

⁵ Dz.U. UE L nr 9 z dnia 14 stycznia 2009 r. z późn. zm. – dalej jako Dyrektywa 2008/118/WE lub nowa dyrektywa horyzontalna.

⁶ K. Lasiński-Sulecki, [w:] K. Lasiński-Sulecki (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 97.

Z kolei art. 33 ust. 1 i 6 dyrektywy 2008/118/WE stanowi, iż w przypadku, gdy wyroby akcyzowe zostały już dopuszczone do konsumpcji w jednym państwie członkowskim, choć są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim w celu ich dostawy lub wykorzystania w tym państwie, podlegają one podatkowi akcyzowemu, a podatek ten staje się wymagalny w tym drugim państwie członkowskim, po czym zostaje na wniosek zwrócony lub umorzony w państwie członkowskim, w którym miało miejsce dopuszczenie do konsumpcji, jeśli właściwe organy w tym drugim kraju uznały, że podatek akcyzowy stał się wymagalny i został pobrany w tym państwie członkowskim. W takim wypadku zobowiązanie podatkowe ciąży na nadawcy dostawy lub podmiocie przechowującym towary z zamiarem ich dostarczenia albo otrzymującym produkty przeznaczone do użycia, ewentualnie na innych handlowcach. Powołana treść regulacji prawnej art. 33 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE wskazuje, że istnieje powiązanie pomiędzy opodatkowaną czynnością lub stanem a podatnikiem podatku akcyzowego. Problematiczne może być natomiast to, że art. 33 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE nie pozwala na tak czytelne rozróżnienie poszczególnych czynności i stanów opodatkowanych, gdyż odniesiono się w nim do przechowywania w celach handlowych, a pewien podział, który można wprowadzić, to podział na wyroby przechowywane w celu dostawy oraz przechowywane w celu użycia.

Podkreślenia wymaga fakt, że treść ust. 6 art. 33 dyrektywy 2008/118/WE przewiduje mechanizm zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu wyrobów akcyzowych, które po dopuszczeniu do konsumpcji są przemieszczane do innego państwa członkowskiego niż państwo dopuszczenia do konsumpcji. Podwójne opodatkowanie eliminuje się zarówno przez zwrot, jak i umorzenie pobranego podatku akcyzowego. Zastosowanie jednego z tych mechanizmów zależne jest od tego, czy przed przemieszczeniem wyrobów akcyzowych w celach handlowych do innego państwa członkowskiego niż państwo dopuszczenia do konsumpcji doszło do zapłaty podatku, czy też do niej nie doszło. W tym przypadku zwraca się już podatek zapłacony⁷. Ponadto należy zauważyć, że art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE wskazuje trzy podmioty (podatników) odpowiedzialne za zapłatę podatku akcyzowego w związku z czynnościami i stanami faktycznymi. Są to osoby realizujące dostawę, przechowujące wyroby do dostawy oraz osoby, które dostarczają wyroby w innym państwie członkowskim.

Zagadnienie zwrotu podatku akcyzowego stanowiło również przedmiot rozważań Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. I tak np. w orzeczeniu z dnia 18 lipca 2013 r. Trybunał stwierdził, że dyrektywa 2008/118/WE nie wprowadza ograniczeń, które by nie pozwalały ustawodawcy krajowemu wskazywania podmiotów mogących ubiegać się o zwrot podatku. Każdy podmiot, który chce dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych, może na takich samych zasadach nabywać te wyroby od podatnika i następnie ubiegać się o zwrot podatku akcyzowe-

⁷ Ibidem, s. 188.

go. Trybunał Sprawiedliwości podkreślił w tezie orzeczenia, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest osoba realizująca dostawę, osoba przechowująca wyroby przeznaczone do dostawy lub osoba, której dostarczono wyroby w innym państwie członkowskim. Podatek akcyzowy zostaje zwrócony na wniosek lub umorzony w państwie członkowskim, w którym miało miejsce dopuszczenie do konsumpcji, jeśli właściwe organy w tym drugim państwie członkowskim uznały, że podatek akcyzowy stał się wymagalny i został pobrany w tym państwie członkowskim⁸.

W świetle powyższego należy wnioskować, że przepisy dyrektywy 2008/118/WE są wystarczająco precyzyjne i jasno z nich wynika zasada jednokrotnego poboru podatku akcyzowego w miejscu konsumpcji wyrobu akcyzowego i możliwość uzyskania zwrotu lub umorzenia podatku przez osobę, która nabyła wyrób akcyzowy z zapłaconą akcyzą i dokonała jego wewnątrzwspólnotowej dostawy. Jednocześnie wskazane przepisy dyrektywy nie zawierają żadnego ograniczenia zwrotu (umorzenia) podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego. Bezwarunkowy charakter omawianych przepisów dyrektywy wynika stąd, że obowiązek zwrotu podatku akcyzowego w podanych w nich okolicznościach nie został poddany żadnemu warunkowi.

Zwrot podatku akcyzowego z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu towarów

Jak już wspomniano na wstępie prowadzonych rozważań, podstawowym obowiązkiem finansowo-prawnym związanym z obrotem wyrobami akcyzowymi jest zapłata podatku akcyzowego. Jednakże przepisy ustawy o podatku akcyzowym przewidują odstępstwa od tej zasady w postaci zwrotu podatku akcyzowego. Instytucja ta przysługuje w sytuacji, kiedy akcyza od danych wyrobów akcyzowych została zapłacona na terenie kraju, a następnie wyroby te zostały wywiezione do innego państwa członkowskiego w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej lub zostały wyeksportowane poza terytorium Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 82 ust. 1 u.p.a., w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

1) podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej tych wyrobów akcyzowych, albo

2) podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzwspólnotowej.

Natomiast zgodnie z ust. 2 art. 82 u.p.a., w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

⁸ Sprawa C-315/12 w sprawie *Metro Cash & Carry Danmark ApS przeciwko Skatteministeriet*, Legalis 704674.

- 1) podatnikowi, który dokonał eksportu tych wyrobów akcyzowych, albo
- 2) podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich eksportu.

W obydwu przypadkach zwrot przysługuje wyłącznie dwóm kategoriom podmiotów: tym, które dokonały zapłaty akcyzy na właściwy rachunek organu podatkowego jako podatnicy akcyzy, a następnie dokonały dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu tych wyrobów akcyzowych, jak też tym, które nabyły wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą od podatnika akcyzy, a następnie dokonały ich dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu. W ostatnim przypadku zapłata podatku akcyzowego przez podmiot dokonujący wywozu dokonywana jest w cenie wyrobu akcyzowego nabytego od podatnika akcyzy, który uiścił podatek akcyzowy na rachunek organu podatkowego, pomimo iż podatek ów wpłacony został przez podatnika na konto organu podatkowego, a podmiot nabywając te wyroby zapłacił podatek akcyzowy dostawcy w cenie nabywanych wyrobów. Tak więc w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy bądź eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyzę zapłacono na terytorium kraju, krąg podmiotów ubiegających się o zwrot akcyzy został określony odpowiednio w art. 82 ust. 1 i art. 82 ust. 2 u.p.a. Wniosek o zwrot mogą złożyć tylko podatnicy, którzy nabyli te wyroby akcyzowe od podatnika podatku akcyzowego, a następnie dokonali ich wewnątrzwspólnotowej dostawy bądź eksportu.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że powołane regulacje prawne zawierają dychotomiczny podział podatników, zawężając w ten sposób krąg podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego, wskazując jednocześnie rodzaje czynności, których należy dokonać, aby uzyskać zwrot podatku akcyzowego. Ponadto wskazać należy, że przepisy obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym z 2006 r. w stosunku do nieobowiązującej już ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.⁹ ograniczyły istotnie liczbę podmiotów uprawnionych do zwrotu akcyzy. Wcześniej uprawnionym do zwrotu był każdy podmiot, który wywiózł wyroby akcyzowe poza obszar kraju i był w stanie udowodnić, że akcyza od tych wyrobów została uiszczona na terenie kraju. Obecnie obowiązujące przepisy uprawniają do zwrotu tylko podatnika akcyzy lub pierwszego nabywcę wyrobów po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy (czyli pierwszego pośrednika w łańcuchu dystrybucji wyrobów akcyzowych). W efekcie uprawnionym do zwrotu akcyzy nie jest już drugi lub każdy kolejny pośrednik w obrocie wyrobami akcyzowymi na terenie kraju.

Powyższe ograniczenie zakresu podmiotowego osób uprawnionych do zwrotu akcyzy budzi wątpliwości co do zgodności z przepisami prawa unijnego. Nieobowiązująca już dyrektywa horyzontalna¹⁰, jak również dyrektywa 2008/118/WE wskazują bowiem, iż państwa członkowskie UE zobowiązane są do zwrotu akcyzy zapłaconej na terenie własnego państwa, jeżeli wyroby akcyzowe zostały przemiesz-

⁹ Dz.U. nr 29, poz. 257 z późn. zm.

¹⁰ Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. UE L nr 76, s. 1 z dnia 23 marca 1992 r.).

czony do innego państwa członkowskiego. Przepisy unijne upoważniają oczywiście poszczególne państwa członkowskie do wprowadzenia własnych procedur dotyczących zwrotu, jednakże procedury te nie mogą powodować, iż zwrot w ogóle nie będzie możliwy dla pewnej kategorii dostawców (w przypadku Polski – dalszych pośredników w obrocie wyrobami akcyzowymi). Przepisy unijne dają bowiem prawo do zwrotu akcyzy również tym kolejnym pośrednikom w obrocie wyrobami akcyzowymi, którzy posiadają niezbędne dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy na terenie kraju oraz posiadają inne stosowne dokumenty wymagane przez przepisy regulujące podatek akcyzowy.

W judykaturze przedstawiane są rozbieżne tezy orzeczeń w zakresie wykładni przepisu art. 82 u.p.a. I tak np. w tezie wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2014 r.¹¹ pierwszą grupą podmiotów, którym przysługuje prawo do zwrotu, są podatnicy, którzy dokonali zapłaty podatku akcyzowego na właściwy rachunek organu podatkowego jako podatnicy akcyzy, jak też dokonali dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu tych wyrobów akcyzowych. Z kolei drugą grupą podmiotów, którym przysługuje prawo do zwrotu, są podatnicy, którzy nabyli wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą od podatnika akcyzy, a następnie dokonali ich dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu. Oznacza to, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje nie tylko podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu, ale również podmiotowi, który nie jest podatnikiem, ale nabył takie wyroby od podatnika, a następnie dokonał ich wywozu z terytorium kraju. W tym przypadku zapłata akcyzy przez podmiot dokonujący wywozu dokonywana jest w cenie wyrobu akcyzowego nabytego od podatnika akcyzy, który uiścił podatek akcyzowy na rachunek organu podatkowego. Ponadto w tezie powołanego wyroku Sąd wskazał, że zastosowana przez ustawodawcę konstrukcja dotyczy wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze z zapłaconą akcyzą, a nie wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze z zawieszeniem poboru akcyzy, gdzie zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero w momencie zakończenia tej procedury.

W komentowanym do tezy orzeczeniu z dnia 8 grudnia 2015 r.¹² WSA w Krakowie podkreślił, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym uprawniają do zwrotu akcyzy tylko podatnika akcyzy lub pierwszego nabywcę wyrobów po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, czyli pierwszego pośrednika w łańcuchu dystrybucji wyrobów akcyzowych. Do zwrotu akcyzy nie jest natomiast uprawniony drugi ani żaden kolejny pośrednik w obrocie wyrobami akcyzowymi na terenie kraju przed ich wywozem do innego państwa członkowskiego lub poza obszar Unii Europejskiej. W świetle powołanych regulacji prawnych i orzeczeń należałoby przyjąć zasadę, zgodnie z którą zwrot podatku akcyzowego w przypadku zrealizowania wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu tych wyrobów nie przysługuje podatnikowi, który nabył wyroby akcyzowe od podmiotu, który nie jest

¹¹ Sygn. akt I FSK 284/13, Lex 1449673.

¹² Sygn. akt I SA/Kr 1267/15, Lex 1968471.

podatnikiem podatku akcyzowego ani pierwszym nabywcą wyrobów po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy¹³. *A contrario*, wydaje się słusznym twierdzenie, że zwrot akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu wyrobów akcyzowych przysługuje tylko temu podatnikowi albo podmiotowi, który łącznie spełnia wszystkie przesłanki określone w art. 82 ust. 1 u.p.a.¹⁴

W świetle powołanych orzeczeń sądów administracyjnych należy wnioskować, że zwrot podatku akcyzowego w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu wyrobów akcyzowych przysługuje tylko temu podatnikowi albo podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika, który we własnym imieniu dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej (eksportu) wyrobów akcyzowych lub zlecił we własnym imieniu dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej (eksportu) wyrobów akcyzowych. Oznacza to, że zwrot podatku od podatku akcyzowego przysługuje w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej oraz eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju. Tak więc przepisy ustawy ograniczają istotnie liczbę podmiotów uprawnionych do zwrotu akcyzy i uprawniają do zwrotu tylko podatnika akcyzy lub pierwszego nabywcę wyrobów po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy. W efekcie uprawnionym do zwrotu akcyzy nie jest już drugi lub każdy kolejny pośrednik w obrocie wyrobami akcyzowymi na terenie kraju przed ich wywozem do innego państwa członkowskiego lub poza obszar Unii Europejskiej.

W tym miejscu podkreślić należy, że możliwość żądania zwrotu podatku akcyzowego jest prawem podatnika, a nie jego obowiązkiem. Ustawodawca w art. 82 u.p.a. nie nałożył obowiązku występowania o zwrot podatku, a jedynie przewidział uprawnienie do występowania o zwrot podatku. Nie można więc stawiać tezy, że zwrot podatku akcyzowego uprawnionemu podmiotowi jest obowiązkiem organu o charakterze absolutnym. Podjęcie przez organ czynności zmierzających do dokonania zwrotu jest uwarunkowane złożeniem prawidłowego wniosku i odbywa się w jego granicach. *A contrario* należy przyjąć, że jeśli podatnik nie dołącza do wniosku dokumentów bezwzględnie wymaganych przepisami prawa, to nie może liczyć na to, że organ rozpozna pozytywnie jego wniosek o zwrot podatku akcyzowego.

Powyższe ograniczenie zakresu podmiotowego osób uprawnionych do zwrotu akcyzy budzi wątpliwości co do zgodności z przepisami prawa unijnego. Dyrektywa 2008/118/WE wskazuje bowiem, iż państwa członkowskie UE zobowiązane są do zwrotu akcyzy zapłaconej na terenie własnego państwa, jeżeli wyroby akcyzowe zostały przemieszczone do innego państwa członkowskiego. Zgodnie z treścią preambuły dyrektywy 2008/118/WE, prawodawca unijny zdecydował, że każda dostawa, przechowywanie z perspektywą dostawy lub dostawa do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu

¹³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1267/15, Lex 1968471.

¹⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 marca 2015 r., sygn. akt III SA/Łd 117/15, Lex 1805931.

podlegającego obowiązującemu prawu państwowemu, która ma miejsce na terenie państwa członkowskiego innego niż to, w którym produkt został dopuszczony do konsumpcji, powoduje ściąganie podatku akcyzowego w tym innym państwie członkowskim. Uiszczenie podatków akcyzowych w państwie członkowskim, w którym wyroby dopuszczone zostały do konsumpcji, musi spowodować zwrot tych podatków w przypadku, kiedy wyroby nie są przeznaczone do konsumpcji w danym państwie członkowskim.

Z przytoczonych postanowień dyrektywy 2008/118/WE wynika, że dostawa wyrobów akcyzowych opodatkowanych akcyzą w jednym państwie członkowskim na rzecz podmiotu gospodarczego w innym państwie członkowskim powoduje opodatkowanie tego wyrobu w tym drugim kraju. Wprowadzając ten przepis, prawodawca unijny uznał, że w omawianej sytuacji miejscem konsumpcji wyrobu akcyzowego staje się państwo, do którego wyrób jest wysyłany. Drugie z przytoczonych postanowień preambuły ustanawia zasadę jednokrotnego poboru podatku akcyzowego w miejscu ostatecznej konsumpcji. Zasada ta w przypadku wysyłki towarów wcześniej opodatkowanych do innego państwa członkowskiego realizowana jest przez zwrot akcyzy pobranej pierwotnie. Postanowienie to ma charakter bezwzględny i zostało uszczegółowione w art. 22 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE. Mając na uwadze bezwzględny charakter tego postanowienia, należy stwierdzić, że państwa członkowskie mają obowiązek pełnej implementacji do krajowych porządków prawnych art. 22 ust. 1 ww. dyrektywy i dalszych przepisów służących realizacji określonego w tym przepisie prawa do zwrotu akcyzy zapłaconej od towarów, które zostaną opodatkowane (dopuszczone do konsumpcji) w innym państwie członkowskim. W art. 22 ust. 2 dyrektywy zostały określone warunki, które muszą być spełnione, aby mogło dojść do zwrotu podatku akcyzowego. Wśród tych warunków brakuje wymogu nabycia wyrobu akcyzowego przez podmiot występujący o zwrot akcyzy od podmiotu będącego podatnikiem akcyzy. W rezultacie należy uznać, że regulacje unijnego prawa ustanawiają normy prawne do zwrotu akcyzy również tym kolejnym pośrednikom w obrocie wyrobami akcyzowymi, którzy posiadają niezbędne dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy na terenie kraju oraz inne dokumenty wymagane przez przepisy ustawy o podatku akcyzowym.

Podobne stanowisko do zaprezentowanego zdaje się prezentować orzecznictwo sądownoadministracyjne. I tak np. NSA i WSA w licznych wyrokach wskazują, że zestawienie treści art. 22 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE i art. 82 ust. 1 pkt 2 u.p.a. prowadzi do wniosku, że przepis krajowy jest sprzeczny z powołanym przepisem unijnym, gdyż zawęży krąg podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego do podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe od podatnika podatku akcyzowego. Wskazany przepis dyrektywy horyzontalnej nie zawiera w ogóle ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego. Ponadto z treści art. 22 ust. 1 i 2 dyrektywy 2008/118/WE wynika, że zwrot akcyzy w sytuacji opisanej w ust. 1 następuje, gdy wyrób będący przedmiotem wysyłki do innego państwa został opodatkowany

w państwie wysyłki. Nie ma przy tym znaczenia, ile razy i kto dokonał obrotu tym wyrobem w państwie wysyłki. Ze względu na powyższe jednoznaczne brzmienie dyrektywy kolejne podmioty w obrocie wyrobami akcyzowymi, które nabyły te wyroby od pierwszego pośrednika, powinny występować o zwrot akcyzy, ponieważ ich prawo wynika z przepisów unijnych oraz zostało potwierdzone przez wyżej wymienione orzeczenia polskich sądów administracyjnych. W takim jednak przypadku pośrednicy powinni pamiętać o uprzednim zapewnieniu sobie, że sprzedawcy wyrobów potwierdzą zapłatę akcyzy w cenie wyrobu oraz zgromadzą dokumenty potwierdzające dostawę wewnątrzwspólnotową lub eksport nabytych uprzednio wyrobów¹⁵. W świetle powyższych uwag należy przychylić się do poglądu prezentowanego przez Andrzeja Wróbla, zgodnie z którym w sytuacji niezgodności przepisu krajowego z przepisem dyrektywy 2008/118/WE sąd ma prawo do bezpośredniego zastosowania przepisu unijnego. Uprawnienie to wynika z zasady „nadrzędności” prawa wspólnotowego oraz z zasady bezpośredniego skutku tego prawa¹⁶.

Konkludując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że art. 33 ust. 6 dyrektywy 2008/118/WE, który został implementowany w art. 82 ust. 1 i 2 u.p.a., pozwala zwrócić kwotę podatku akcyzowego osobie, która nie była podatnikiem akcyzy w prawnym tego terminu znaczeniu, tj. osobie, która nabyła wyrób akcyzowy z zapłaconą akcyzą i dokonała jego wewnątrzwspólnotowej dostawy. Nie jest to zatem pełna implementacja umożliwiająca zwrot każdemu, kto nabył wyrób akcyzowy z zapłaconą akcyzą (nie tylko od podatnika) i dokonał jego wewnątrzwspólnotowej dostawy. Takie rozwiązanie pozbawia prawo unijne efektywności, gdyż umożliwia zwrot zapłaconego na terytorium kraju podatku akcyzowego tylko niektórym podmiotom, dopuszcza opodatkowanie akcyzą tego samego wyrobu w dwóch państwach członkowskich oraz unicestwia zasadę opodatkowania w kraju konsumpcji, wyrażoną w motywie 28 dyrektywy 2008/118/WE, zgodnie z którą w przypadkach, gdy wyroby akcyzowe po ich dopuszczeniu do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim, należy ustalić, że podatek akcyzowy jest wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.

Wnioski

Analiza materiału normatywnego dokonana w zakresie podatku akcyzowego w niniejszym opracowaniu pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

1. Nie ulega wątpliwości, że choć zawsze faktycznym płatnikiem podatku akcyzowego jest ostatecznie konsument, który w cenie towaru uiszcza podatek akcy-

¹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I GSK 280/12, Lex 1528821; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 381/11, Lex 1129834.

¹⁶ Por. A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez Sądy*, Kraków 2005, s. 98.

zowy, ustawodawca używa pojęcia podatnika w znaczeniu formalnym – jako podmiotu zobowiązanego przez ustawę do zapłaty podatku. W takim rozumieniu podatnik nabywający po dopuszczeniu do konsumpcji towary, w których cenie uwzględniony został podatek akcyzowy, nie będzie podatnikiem akcyzy.

2. Zestawienie treści art. 33 ust. 6 dyrektywy 2008/118 i art. 82 ust. 1 i 2 u.p.a. prowadzi do konkluzji, że postanowienia art. 82 ust. 1 i 2 u.p.a. nie w pełni implementują postanowienia dyrektywy horyzontalnej, gdyż znacznie został zawężony krąg podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego, tj. do podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe od podatnika podatku akcyzowego.

3. Przepisy dyrektywy 2008/118/WE nie zawierają w ogóle ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego. Z treści art. 33 ust. 6 dyrektywy 2008/118/WE wynika, że zwrot akcyzy następuje, gdy wyrób będący przedmiotem wysyłki do innego państwa został opodatkowany w państwie wysyłki i bez znaczenia jest to, ile razy i kto dokonał obrotu tym wyrobem w państwie wysyłki.

4. Regulacja ustawy o podatku akcyzowym jest sprzeczna z zasadą niedyskryminacji, ma bowiem wpływ na właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego. W myśl motywu 10 dyrektywy 2008/118/WE każdy podmiot, który chce dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych, może na takich samych zasadach nabywać te wyroby od podatnika i następnie ubiegać się o zwrot podatku akcyzowego.

5. Zasygnalizowane niespójności usprawiedliwiają zatem wniosek *de lege ferenda*, iż z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu towarów zwrot podatku akcyzowego powinien przysługiwać podatnikowi, który dokonał faktycznie wyprowadzenia wyrobów akcyzowych poza granicę kraju lub granicę celną Unii Europejskiej. Zwrot podatku akcyzowego powinien być uzależniony od faktu posiadania przez podatnika stosownego dokumentu poświadczającego zapłatę podatku akcyzowego na rachunek organu podatkowego lub posiadania dokumentacji pozwalającej na określenie kwoty podatku akcyzowego ujętego w cenie wyrobu akcyzowego nabytego od podatnika podatku akcyzowego.

Literatura

- Lasiński-Sulecki K. (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.
Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
Wróbel A. (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez Sądy*, Kraków 2005.

Summary

Subjective prerequisites for the right to reimbursement of excise duty

Key words: excise duty, reimbursement, export, intra-Community delivery.

Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC does not stipulate types of entities entitled to apply for reimbursement of excise duty. It only indicates that the state legislator was obliged to introduce provisions to the national legal system, enabling obtaining reimbursement of excise duty. In case of intra-Community delivery or export of excise goods, on which excise duty was paid in the territory of the country, a group of entities applying for reimbursement of excise duty was stipulated in provisions of Article 82, par. 1 and Article 82, par. 2 of the Act on Excise Duty. Therefore, such an application can be submitted only by entities that paid excise duty to the account of a relevant customs office as excise duty payers and then, executed intra-Community delivery of these goods, as well as entities that purchased these goods from an excise duty payer and then, executed intra-Community delivery or export.