

Data: poniedziałek, 29 stycznia 2024

Do: **Business Centre Club**

Od: Sławomir Boruc
Krzysztof Flis

Dotyczy: **Opinia dotycząca projektu rozporządzenia zmieniającego sposób nakładania znaków akcyzy na wyroby nowatorskie**

Niniejsza opinia przedstawia analizę potencjalnych skutków rozwiązania przewidzianego w projekcie rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (nr 799 w Wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów), w odniesieniu do sposobu nakładania znaków akcyzy na wyroby nowatorskie, ze szczególnym uwzględnieniem ryzyk, które wiążą się z tą zmianą.

I. Istota rozwiązania przewidzianego w projekcie

W aktualnym stanie prawnym sposób nakładania podatkowych i legalizacyjnych znaków akcyzy na wyroby nowatorskie, [opis rysunków 9a i 9b] w Załączniku nr 4 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy¹ [dalej: **rozporządzenie ws. znaków akcyzy**] jest określony następująco:

*„Rysunek 9a (i Rysunek 9b) przedstawia sposób umocowania odpowiednim klejem banderol podatkowej i legalizacyjnej o wymiarach 32 mm × 16 mm **bezpośrednio na kartonowym opakowaniu zawierającym wyroby nowatorskie**, u góry z tyłu i z boku opakowania, w kształcie litery „L” położonej poziomo do wysokości opakowania jednostkowego, po prawej lub lewej stronie miejsca służącego do otwierania opakowania kartonowego.*

*Banderola legalizacyjna jest наносzona **na istniejący stan opakowania jednostkowego**. Banderola nie może zasłaniać ostrzeżeń zdrowotnych.”*

¹ Dz. U., tekst jednolity z 22 sierpnia 2022 r., poz. 1753, zm. Dz. U. z 5 czerwca 2023 r., poz. 1056.

Istnieje więc istotna różnica pomiędzy sposobem nakładania podatkowych znaków akcyzy oraz legalizacyjnych znaków akcyzy. W odniesieniu do tych pierwszych, podmioty obowiązane do nakładania banderoli muszą nanieść je **bezpośrednio na kartonowym opakowaniu** zawierającym wyroby nowatorskie, co oznacza, że banderola powinna znaleźć się pod celofanem zabezpieczającym opakowanie. Natomiast, w przypadku banderoli legalizacyjnych, sposób nakładania jest bardziej liberalny, ponieważ taka banderola może zostać naniesiona **na istniejący stan opakowania jednostkowego**, a to *de facto* oznacza możliwość naniesienia na opakowanie zabezpieczone celofanem bez konieczności jego zdjęcia.

Ratio legis takiego rozwiązania jest oczywiste. Zgodnie z art. 116 ust. 3 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym² [dalej: **ustawa o akcyzie**], obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych legalizacyjnymi znakami akcyzy powstaje w przypadku wystąpienia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieoznaczonych, oznaczonych nieprawidłowo lub nieodpowiednimi znakami akcyzy, w szczególności znakami uszkodzonymi, w przypadku gdy wyroby te przeznaczone są do dalszej sprzedaży. Hipoteza tego przepisu obejmuje również znaki akcyzy, które na podstawie art. 136 ust. 6 ustawy o akcyzie utraciły swoją ważność, tzn. znaki akcyzy nałożone w danym roku kalendarzowym na opakowania jednostkowe wyrobów tytoniowych lub wyrobów nowatorskich [lub same wyroby tego rodzaju], po ostatnim dniu lutego roku następnego. W takich sytuacjach, uzasadnione jest, aby umożliwić nałożenie legalizacyjnych znaków akcyzy na opakowania jednostkowe [lub same wyroby] w takim stanie, w jakim one są w momencie powstania obowiązku legalizacji. Zastosowanie identycznego rozwiązania jak dla podatkowych znaków akcyzy znacząco utrudniałoby dokonanie legalizacji, ponieważ oznaczałoby konieczność zdjęcia celofanu i jego ponownego nałożenia, co jest możliwe jedynie w określonych warunkach [najczęściej w zakładzie produkcyjnym]. Trzeba jednak podkreślić, iż nie ma racjonalnego uzasadnienia do tego, aby rozwiązanie dla banderoli legalizacyjnych rozszerzać dla banderoli podatkowych.

Projektowana zmiana w rozporządzeniu ws. znaków akcyzy, zmienia opis do **Rysunku 9a** i **Rysunku 9b**, następująco:

*„**Rysunek 9a (9b)** przedstawia sposób umocowania odpowiednim klejem banderol podatkowej i legalizacyjnej o wymiarach 32 mm × 16 mm bezpośrednio na kartonowym opakowaniu jednostkowym zawierającym wyroby nowatorskie **albo istniejącym stanie tego opakowania (na celofanie)**, u góry z tyłu i z boku opakowania, w kształcie litery „L” położonej poziomo do wysokości opakowania, po prawej lub lewej stronie miejsca służącego do otwierania opakowania kartonowego. Banderola nie może zasłaniać ostrzeżeń zdrowotnych.”*

² Dz. U. tekst jednolity z 2023 r., poz. 1542, zm. Dz. U. z 2023 poz. 1598, 1793.

Istotą projektowanej zmiany jest więc **zrównanie sposobu nakładania na opakowania jednostkowe wyrobów nowatorskich banderoli podatkowych oraz banderoli legalizacyjnych**, poprzez dopuszczenie możliwości nakładania tych pierwszych bezpośrednio na celofan chroniący opakowania jednostkowe. Należy podkreślić, iż jest to istotna zmiana w sensie praktycznym, ze względu na jej wpływ na ukształtowane praktyki produkcyjne. Jednocześnie, jest to również istotna zmiana prawna, która może przynieść negatywne skutki w postaci rozszczęlnienia rynku i doprowadzić do powstawania nadużyć, a w konsekwencji do zmniejszenia wpływów budżetowych.

II. Podsumowanie wniosków

- Zmiana sposobu nakładania podatkowych znaków akcyzy na wyroby nowatorskie może powodować ryzyko powstania procederu polegającego na nakładaniu ważnych podatkowych znaków akcyzy na opakowania już oznaczone ważnymi podatkowymi znakami akcyzy w roku poprzedzającym, w styczniu lub lutym kolejnego roku kalendarzowego, w celu obniżenia wysokości należnej akcyzy.
- W konsekwencji mogłoby to prowadzić do rozszczęlnienia funkcjonującego prawidłowo systemu zapobiegania gromadzenia nadmiernych zapasów, co w przeszłości stanowiło ogromny problem w przypadku papierosów tradycyjnych, zarówno dla przedsiębiorców, którzy ponosili dodatkowe koszty z tego powodu, jak również dla Skarbu Państwa ze względu na mniejsze niż potencjalnie możliwe dochody z akcyzy.
- W przypadku zastosowania powyższego mechanizmu możliwe są oszczędności nie tylko ze względu na niższą stawkę podatku akcyzowego, lecz również koszt znaków akcyzy. Wartość banderoli podatkowej na opakowanie jednostkowe wyrobów nowatorskich to zaledwie 0,15 zł, podczas kiedy banderola legalizacyjna kosztuje 2 zł.
- Mechanizm, o którym mowa mógłby zostać ponadto zastosowany do legalnego przedłużenia sprzedaży wyrobów nowatorskich o charakterystycznym aromacie, po wprowadzeniu tego zakazu zgodnie z Dyrektywą Delegowaną Komisji (UE) 2022/2100 z dnia 29 czerwca 2022 r. zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE w odniesieniu do zniesienia niektórych zwolnień w przypadku podgrzewanych wyrobów tytoniowych.
- Uzasadnienie celu projektowanej zmiany jest niejasne. Wskazuje ono bowiem, jakoby zmiana ta miała pozytywnie wpłynąć na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorców, podczas gdy wkłady do podgrzewaczy do tytoniu [stanowiące zdecydowaną większość wyrobów nowatorskich oferowanych na rynku polskim], są obecnie produkowane wyłącznie przez międzynarodowe firmy tytoniowe – te same, które produkują również papierosy. Ze względów technologicznych, a także efektu skali,

żadne mikro-, małe bądź średnie przedsiębiorstwo nie jest w stanie wejść na ten rynek i na nim konkurować.

- Zmiana sposobu oznaczania wyrobów nowatorskich, przy zachowaniu dotychczasowego sposobu oznaczania papierosów, może powodować zakłócenie konkurencji różnych kategorii wyrobów tytoniowych należących do tej samej grupy [w tym przypadku substytutów].

III. Analiza potencjalnych skutków proponowanego rozwiązania

Proponowana zmiana budzi istotne wątpliwości, ponieważ może prowadzić do legalnego obchodzenia przepisów regulujących kwestię nadmiernych zapasów w kontekście przewidzianych w kolejnych latach podwyżek akcyzy.

1. Brak precyzyjnego uzasadnienia celowości proponowanej zmiany

W uzasadnieniu projektu rozporządzenia ws. znaków akcyzy, Ministerstwo Finansów wskazało, że: *„Zawarte w projekcie regulacje mają pozytywny wpływ na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorców poprzez umożliwienie podmiotom oznaczania wyrobów nowatorskich podatkowymi znakami akcyzy również na folii opakowania jednostkowego i ułatwienie tym samym prowadzenia działalności gospodarczej.”*

Powyższe uzasadnienie jest niejasne i nie współgra z rzeczywistością gospodarczą rynku wyrobów nowatorskich. Przede wszystkim należy podkreślić, iż wkłady do podgrzewaczy tytoniu [które są podstawowym i zdecydowanie dominującym wyrobem nowatorskim] stanowią bezpośredni substytut papierosów tradycyjnych. Od tych ostatnich różnią się bowiem jedynie tym, że tytoń we wkładach (inaczej niż w papierosach) nie jest spalany, lecz podgrzewany (nawet do temperatury 280 stopni Celsjusza). Natomiast wkłady do podgrzewaczy tytoniu wyglądają niemal identycznie jak papierosy - każda paczka zawiera 20 szt. wkładów przypominających wyglądem papierosy tradycyjne.

W konsekwencji, produkcja wkładów do podgrzewaczy tytoniu jest wyzwaniem porównywalnym z produkcją papierosów tradycyjnych. Dodatkowo, użycie wkładów wymaga zapewnienia odpowiednich podgrzewaczy do tytoniu, które są urządzeniami elektronicznymi, podlegającymi szeregowi regulacji związanych z bezpieczeństwem produktu i jako takie tym bardziej wymagają zastosowania odpowiednich technologii do ich produkcji.

W efekcie, wkłady do podgrzewaczy do tytoniu oferowane na rynku polskim, są obecnie produkowane wyłącznie przez międzynarodowe firmy tytoniowe – te same, które produkują również papierosy. Tym samym uzasadnienie projektu rozporządzenia odwołujące się do ułatwienia prowadzenia działalności mikro-, małych i średnich przedsiębiorców, jest zastanawiające.

2. Ryzyko obejścia przepisów w zakresie nadmiernych zapasów

Niezależnie od kwestii braku wystarczającego uzasadnienia dla wprowadzenia projektowanej zmiany, podstawowym problemem związanym z tą zmianą jest ryzyko wykorzystania nowych przepisów dla celów obejścia przepisów w zakresie nadmiernych zapasów w związku z corocznymi podwyżkami akcyzy.

Regulacja przeciwdziałająca gromadzeniu nadmiernych zapasów wyrobów tytoniowych została wprowadzona w 2009 r. w art. 136 ust. 6 ustawy akcyzowej. Od 1 stycznia 2022 r. regulacja ta została rozszerzona również na wyroby nowatorskie.

Zgodnie z art. 136 ust. 6 ustawy, znaki akcyzy naniesione na opakowania jednostkowe wyrobów tytoniowych, z wyłączeniem cygar i cygaretek, lub wyrobów nowatorskich lub na wyroby tytoniowe, z wyłączeniem cygar i cygaretek, lub wyroby nowatorskie w danym roku kalendarzowym zachowują ważność do ostatniego dnia lutego następnego roku kalendarzowego. Po tym terminie, znaki akcyzy, o których mowa w tym przepisie, tracą swoją ważność, a wyroby nimi oznaczone muszą zostać wycofane z rynku lub zalegalizowane przez nałożenie legalizacyjnych znaków akcyzy. Celem wskazanego przepisu jest zapobieganie sytuacjom, w których producenci wyrobów tytoniowych lub wyrobów nowatorskich produkowałiby te wyroby niejako „na zapas” i wyprowadzali z procedury zawieszenia poboru akcyzy w danym roku kalendarzowym, aby obniżyć należną akcyzę w związku z podwyżkami stawek w kolejnym roku. Ma to szczególne znaczenie, w sytuacji, kiedy pod koniec 2022 r. wprowadzona została do ustawy akcyzowej tzw. „mapa drogowa”, która przewiduje coroczny wzrost stawek podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe i wyroby nowatorskie do 2027 r.

Warto przypomnieć, że przed wprowadzeniem omawianej regulacji, zdarzały się sytuacje, że magazyny producentów papierosów były wypełnione w taki sposób, że zgromadzone zapasy wystarczały niejednokrotnie na 6-9 miesięcy kolejnego roku, co skutkowało ograniczaniem produkcji na początku roku, aby upłynnić te zapasy. Natomiast, dla Skarbu Państwa skutkiem były niższe dochody z akcyzy, ze względu na to, że papierosy sprzedawane w pierwszej połowie roku *de facto* opodatkowane były niższą stawką akcyzy z poprzedniego roku.

Ryzyko obejścia przepisu art. 136 ust. 6 ustawy w związku z dopuszczeniem możliwości nanoszenia podatkowych znaków akcyzy na opakowania jednostkowe wyrobów nowatorskich w istniejącym stanie opakowania (a więc na celofanie), wynika z następujących przesłanek prawnych:

- Przepisy ustawy akcyzowej określają następujące elementy związane z obowiązkiem oznaczania wyrobów nowatorskich znakami akcyzy:
 - podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów znakami akcyzy (art. 116 ust. 1);
 - termin powstania obowiązku oznaczania wyrobów podatkowymi znakami akcyzy oraz zasady obrotu tymi wyrobami (art. 117);
 - okoliczności powstania obowiązku oznaczania wyrobów legalizacyjnymi znakami akcyzy (art. 116 ust. 3).
- Przepisy ustawy akcyzowej w żadnym miejscu **nie formułują wprost zakazu** nakładania znaków akcyzy w innych przypadkach, niż te, o których mowa we wskazanych powyżej jednostkach redakcyjnych. W szczególności, przepisy te nie odnoszą się również do możliwości nakładania ważnych podatkowych znaków akcyzy na inne ważne podatkowe znaki akcyzy. Natomiast, **istnieją interpretacje indywidualne, które stanowisko dopuszczające taką możliwość potwierdzają**, np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 marca 2022 r. o sygn. akt 0111-KDIB3-3.4013.337.2021.2. Analogiczne stanowisko zajął również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 26 kwietnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.42.2019.2.WR [ta interpretacja odnosiła się do znaków nakładanych na wyroby alkoholowe].
- W obecnym stanie prawnym nałożenie podatkowych znaków akcyzy na wyroby nowatorskie jest możliwe jedynie w składzie podatkowym, ponieważ zdjęcie i ponowne założenie celofanu, zgodnie z istniejącymi interpretacjami indywidualnymi, jest uznawane za proces pakowania, a pakowanie, zgodnie z art. 99c ust.1 ustawy, jest uznawane za proces produkcyjny, który zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy powinien być przeprowadzany w składzie podatkowym. Przykłady interpretacji potwierdzających stanowisko, zgodnie z którym zdjęcie i ponowne założenie celofanu jest procesem pakowania, to chociażby interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o sygn.
 - 0111-KDIB3-3.4013.104.2021.1.MK,
 - 0111-KDIB3-3.4013.108.2021.2.PJ, oraz
 - 0111-KDIB3-3.4013.56.2021.1.MK.
- Jednakże, jeżeli zgodnie z rozporządzeniem ws. znaków akcyzy, nakładanie podatkowych znaków akcyzy będzie możliwe na celofan (a więc bez konieczności jego

zdjęcia), **wówczas proces taki nie będzie uznawany za proces produkcyjny, co prowadzi do wniosku, że będzie to możliwe poza składem podatkowym, a więc poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy.**

- Podmioty uprawnione zgodnie z art. 125 ust. 1 ustawy do otrzymania podatkowych znaków akcyzy, nie mają obowiązku precyzyjnego określenia wyrobów, na które będą nakładane podatkowe znaki akcyzy, ani ich ilości, w przeciwieństwie do legalizacyjnych znaków akcyzy, których otrzymanie jest uwarunkowane obowiązkiem sporządzenia spisu wyrobów, które mają być nimi oznaczone. Swobody w zakresie otrzymywania podatkowych znaków akcyzy, w praktyce nie ograniczają również regulacje art. 125 ust. 3 i 4, które nakładają obowiązek składania wstępnego zapotrzebowania na znaki akcyzy na dany rok kalendarzowy. Wprawdzie wstępne zapotrzebowanie na podatkowe znaki akcyzy jest składane do 30 października roku poprzedzającego dany rok kalendarzowy, jednakże korektę takiego zapotrzebowania można złożyć do końca sierpnia danego roku kalendarzowego. Jeżeli więc w pierwszej połowie roku zostanie nałożonych więcej znaków, niż było to zaplanowane we wstępnym zapotrzebowaniu, to wciąż będzie możliwa korekta ich *de facto* ilości bez żadnych ograniczeń.

Mając na uwadze wskazane powyżej przesłanki prawne, zmiana sposobu nakładania podatkowych znaków akcyzy może powodować ryzyko procederu polegającego na nakładaniu ważnych podatkowych znaków akcyzy na opakowania już oznaczone ważnymi podatkowymi znakami akcyzy, w styczniu lub lutym kolejnego roku kalendarzowego, w celu obniżenia wysokości należnej akcyzy.

Jeżeli bowiem:

- podmiot uprawniony np. prowadzący skład podatkowy mógłby otrzymać dowolną ilość podatkowych znaków akcyzy (a wstępne zapotrzebowanie może skorygować do końca sierpnia) i jednocześnie nie ma obowiązku wskazywania jakie wyroby będzie oznaczał tymi znakami, oraz
- na ważne podatkowe znaki akcyzy może nałożyć kolejne ważne podatkowe znaki akcyzy i jednocześnie nie musi tego robić w składzie podatkowym, ponieważ nie będzie to stanowiło produkcji,

to potencjalnie podmiot ten będzie mógł nałożyć podatkowe znaki akcyzy z nowego roku, unikając podwyżki akcyzy w odniesieniu do tak oznaczonych wyrobów. Jednocześnie, wobec tych wyrobów nie powstanie ponowny obowiązek zapłaty akcyzy, ponieważ nie dojdzie do produkcji, ani żadnej innej czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania.

W przypadku zastosowania powyższego mechanizmu możliwe są oszczędności nie tylko ze względu na niższą stawkę podatku akcyzowego, lecz również koszt znaków akcyzy. Wartość banderoli podatkowej na opakowanie jednostkowe wyrobów nowatorskich to zaledwie 0,15 zł, podczas kiedy banderola legalizacyjna kosztuje 2 zł.

Ponadto, wskazany powyżej mechanizm potencjalnie mógłby zostać zastosowany nie tylko ze względu na możliwe oszczędności w podatku akcyzowym oraz na różnicy wartości legalizacyjnych i podatkowych znaków akcyzy.

Zgodnie z Dyrektywą Delegowaną Komisji (UE) 2022/2100 z dnia 29 czerwca 2022 r. zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE w odniesieniu do zniesienia niektórych zwolnień w przypadku podgrzewanych wyrobów tytoniowych³, kraje członkowskie UE do dnia 23 lipca 2023 r. powinny opublikować przepisy rozszerzające na wyroby nowatorskie zakaz wprowadzania do obrotu wyrobów o charakterystycznym aromacie.

Polska dotychczas nie wdrożyła ww. przepisów, lecz istnieje wysokie prawdopodobieństwo, iż stanie się to w tym roku [poprzez zmiany w ustawie z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych].⁴ W takiej sytuacji, opisany powyżej mechanizm mógłby zostać zastosowany do legalnego przedłużenia sprzedaży wyrobów nowatorskich niespełniających nowych norm w 2025 r. Ponieważ zakaz będzie dotyczył wprowadzania do obrotu, w celu obejścia zakazu, wystarczyłoby na wprowadzone do obrotu przed wejściem w życie zakazu wyroby nowatorskie, w styczniu bądź lutym 2025 r., ponownie nałożyć podatkowe znaki akcyzy z nową datą.

Wskazana powyżej wykładnia prawa może być kontrowersyjna, jednak w naszej opinii jest ona prawidłowa w świetle powołanych przepisów. Taką wykładnię zdaje się podważać wyrok NSA z dnia 16 maja 2012 r., sygn. akt I GSK 695/11, gdzie Sąd stwierdził m.in. co następuje: „*Uwzględniając powyższe rozważania zasadny jest wniosek, że błędne jest stanowisko Skarżącej, zgodnie z którym brak zakazu ponownego oznaczania wyrobu akcyzowego podatkowymi znakami akcyzowymi, w opisanej sytuacji, daje podstawę do zajęcia stanowiska o istnieniu takiego uprawnienia.*” Sąd wywodzi takie stanowisko z koncepcji obowiązku podatkowego jako powinności oraz tzw. instrumentalnego obowiązku podatkowego, wspomagającego realizację podstawowego obowiązku podatkowego. Sens wyводу Sądu sprowadza się do wniosku, że w przypadku oznaczenia wyrobu podatkowymi znakami akcyzy następuje wykonanie określonego obowiązku podatkowego o charakterze instrumentalnym,

³ Dz. Urz. UE z 3.11.2022 L 283/4.

⁴ Dz.U. tekst jednolity z 2023, poz. 700.

co oznacza że wierzyciel podatkowy nie może domagać się jego ponownej realizacji, zaś podatnik nie może tego obowiązku skutecznie ponownie wykonać.

Jednakże, wniosek ten stoi w oczywistej sprzeczności, z wywodzącą się jeszcze z prawa rzymskiego zasadą, iż „co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”, która to zasada została wpisana również do polskiego prawa gospodarczego w art. 8 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców⁵, który stanowi, iż: *„Przedsiębiorca może podejmować wszelkie działania, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa. Przedsiębiorca może być obowiązany do określonego zachowania tylko na podstawie przepisów prawa.”*

Co więcej, wnioskowi sformułowanemu w powołanym powyżej wyroku NSA, zaprzeczają wskazane wcześniej interpretacje indywidualne, które wprost wskazują na możliwość i prawidłowość nakładania ważnych podatkowych znaków akcyzy na inne ważne podatkowe znaki akcyzy. Interpretacje te zapadły w stanie faktycznym, w którym ponowne nałożenie znaków miało miejsce w składzie podatkowym, w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Jednakże, wynikało to z okoliczności, iż ponowne nałożenie znaków stanowiło proces produkcyjny, dopuszczalny wyłącznie w składzie podatkowym. Jak wskazano powyżej, w przypadku uchwalenia projektowanej zmiany rozporządzenia ws. znaków akcyzy, ponowne nałożenie znaków akcyzy nie stanowiłoby procesu produkcyjnego, a więc potencjalnie mogłoby do niego dojść poza procedurą zawieszenia.

Podejście przedstawione przez NSA w powołanych powyżej wyroku stoi w sprzeczności z literalną wykładnią przepisów art. 116 ust. 3 oraz 117 ust. 1 ustawy akcyzowej. Art. 116 ust. 3 odnosi się do konkretnych sytuacji, takich jak brak oznaczenia podatkowymi znakami akcyzy lub oznaczenie nieprawidłowe wyrobów znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Natomiast, dla wyrobów, które są oznaczone w sposób odpowiedni, legalizacja nie ma zastosowania.

Z kolei art. 117 ust. 1 używa sformułowania, zgodnie z którym znaki akcyzy **powinny** być prawidłowo naniesione na wyroby akcyzowe przed zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Jednakże, sformułowanie tego przepisu w żadnej mierze nie może być interpretowane jako zakaz nanoszenia znaków podatkowych na wyroby znajdujące się poza procedurą zawieszenia i jednocześnie nie objęte obowiązkiem nałożenia znaków legalizacyjnych.

⁵ Dz. U. tekst jednolity z 2023 r., poz. 221, zm. poz. 641, poz. 803, poz. 1414 oraz poz. 2029.

Dodatkowo, należy zwrócić uwagę, że w Polsce nie obowiązuje prawo precedensowe, a jednocześnie, w omawianej kwestii trudno jest mówić o ustalonej linii orzecznictwa. W konsekwencji, nie można wykluczyć innego podejścia do tego zagadnienia niż przyjęte przez NSA, tym bardziej, że wskazany wyrok zapadł przed uchwaleniem ustawy Prawo gospodarcze, która wprowadziła zasadę „co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”.

3. Pozostałe uwagi

W obecnym stanie prawnym wyroby nowatorskie nie są wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi. Nie obowiązują więc w stosunku do nich dyrektywy określające zasady opodatkowania podatkami akcyzowymi przyjęte na poziomie Unii Europejskiej. Jednakże, już obecnie trwają prace Komisji Europejskiej nad nowelizacją Dyrektywy 2011/64/UE⁶. Jednym z głównych celów, które stawia sobie Komisja, jest m. in. wypracowanie wspólnego podejścia do opodatkowania wyrobów nowatorskich, w tym w szczególności tytoniu do podgrzewania.

Objęcie wyrobów nowatorskich Dyrektywą będzie skutkowało m.in. zastosowaniem zasad dotyczących opodatkowania wyrobów tradycyjnych również do wyrobów nowatorskich. Jedną z takich zasad jest m.in. wynikająca z Motywu (9) Dyrektywy harmonizacja opodatkowania w celu zapobieganiu zakłócaniu konkurencji różnych kategorii wyrobów tytoniowych należących do tej samej grupy.

W tym kontekście, powstaje pytanie dlaczego projektowane rozwiązanie różnicuje sposoby nakładania podatkowych znaków akcyzy w przypadku wyrobów nowatorskich [gdzie proponuje się umożliwienie nakładania tych znaków na celofan] oraz w przypadku papierosów [gdzie taka możliwość nie jest przewidziana]. Pytanie to jest tym bardziej zasadne, że jak wskazano wcześniej, wkłady do podgrzewaczy tytoniu [które są podstawowym i zdecydowanie dominującym wyrobem nowatorskim w Polsce] stanowią bezpośredni substytut papierosów tradycyjnych, a obydwa te wyroby są produkowane i oferowane przez te same podmioty. Takie zróżnicowanie może prowadzić do zakłócania konkurencji. Tym bardziej, że cel projektowanej zmiany nie został wyjaśniony, a jego uzasadnienie jest niejasne.

Sławomir Boruc

Krzysztof Flis

⁶ Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych [Dz. Urz. UE z 5.07.2011 L 176/24].