

Sygnatura IBPP3/443-183/10/DG

Data 2010.03.26

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Temat Podatek akcyzowy --> Organizacja obrotu wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi

Istota interpretacji

Nabycie wewnątrzspółnotowe olejów smarowych o kodach 2710 19 71 – 2710 19 99 z zastosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie działając w imieniu Ministra Finansów – uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 sierpnia 2009r. sygn. akt III SA/Kr 1121/08 uchylający odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa z dnia 11 sierpnia 2008r. znak IBPP3/443W-28/08/IK oraz poprzedzając ją indywidualną pisemną interpretację z dnia 24 października 2010r. znak IBPP3/443-12/07/IK - stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 1 sierpnia 2007r. (data wpływu 9 sierpnia 2007r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie nabycia wewnątrzspółnotowego olejów smarowych o kodach CN 2710 19 71 – 2710 19 99 z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy

- **jest prawidłowe** w zakresie braku obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego przy przemieszczaniu olejów smarowych na terytorium kraju w procedurze zawieszenia poboru akcyzy
- **jest nieprawidłowe** w zakresie braku obowiązku dokonania zgłoszenia o planowym nabyciu wewnątrzspółnotowym olejów smarowych
- **jest prawidłowe** w zakresie braku obowiązku zapłaty akcyzy w sytuacji gdy przed wprowadzeniem olejów smarowych na terytorium kraju i wprowadzeniu ich do składu podatkowego nie zostało dokonane zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym

UZASADNIENIE

W dniu 9 sierpnia 2007r. został złożony ww. wniosek, o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie nabycia wewnątrzspółnotowego olejów smarowych o kodach CN 2710 19 71 – 2710 19 99 z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów smarowych klasyfikowanych według CN do grupowania 2710 19 71 - 2710 19 99, będących wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi. Wyroby te są opodatkowane stawką podatku akcyzowego w wysokości 1 180,00 zł. za każde 1 000 l. Jednakże, ponieważ w państwie nabycia (Niemcy) wobec olejów smarowych nie stosuje się procedury zawieszenia poboru akcyzy, a na terytorium kraju stawkę inną niż 0, tym samym w odniesieniu do tej grupy produktów Spółka dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów smarowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na podstawie dokumentów handlowych.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

1. Czy w opisanej sytuacji Wnioskodawca zobowiązany jest do złożenia zabezpieczenia akcyzowego...
2. Czy w związku z faktem, iż rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 roku w sprawie wzoru o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych wydane zostało na podstawie art. 42 ust. 8, art. 55 ust. 3 i art. 81 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, właściwe jest dokonywanie zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym z Niemiec olejów smarowych według zasad określonych w powołanym rozporządzeniu...
3. Czy w przypadku, gdy spółka przed wprowadzeniem wyrobów na terytorium kraju nie dokona zgłoszenia o planowanym nabyciu oraz nie złoży zabezpieczenia akcyzowego (lub spełni tylko jeden z opisanych warunków) będzie zobowiązana do zapłaty akcyzy... Jeśli tak, to w jakim trybie ma dokonać zapłaty i zgłoszenia oraz którą deklarację podatkową jest zobowiązana złożyć do UC...

Zdaniem Wnioskodawcy

Ad. 1

Oleje smarowe (CN 2710 19 71 - 2710 19 99) - będące przedmiotem dokonywanych przez Spółkę transakcji nabycia wewnątrzwspólnotowego - są wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi (art. 2 pkt 2 ustawy akcyzowej). Jednocześnie wyroby te nie należą do katalogu wyrobów akcyzowych w innych państwach Unii Europejskiej (np. w Niemczech). Z kolei, zgodnie z generalną regułą wyrażoną w art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy akcyzowej, opodatkowaniu akcyzą podlega wewnątrzwspólnotowe nabycie wyrobów akcyzowych. Oznacza to, iż Spółka nabywając wyrób akcyzowy z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej zobowiązana jest do opodatkowania takiej czynności. Należy jednak zaznaczyć, iż nie każde nabycie wewnątrzwspólnotowe wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego. Stosownie bowiem do przepisu art. 26 ust. 2 pkt 1 ustawy akcyzowej, pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych jest zawieszony, jeżeli wyroby te są przemieszczane, między składami podatkowymi na terytorium Wspólnoty Europejskiej. Przepis ten nie znajduje jednak zastosowania w analizowanej sprawie. W związku z faktem, iż polski ustawodawca rozszerzył zakres wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w stosunku do zakresu nakreślonego przepisami Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących wyrobów akcyzowych oraz w sprawie posiadania/przemieszczania i kontrolnych wyrobów (Dz. U. UE L 92,76.1) zastosowanie znajdzie wprowadzona dnia 20 sierpnia 2004r., na mocy nowelizacji stosownego rozporządzenia, szczególna zasada stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy. Podkreślenia wymaga, iż szczególna zasada stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, uregulowana w przepisie § 2b ust. 1 stosownego rozporządzenia nie zaczęła obowiązywać od dnia przystąpienia Polski do Unii Europejskiej (tj. od dnia 1 maja 2004 r.),

lecz została wprowadzona na mocy nowelizacji rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie procedury zawieszenia poboru akcyzy i jej dokumentowania. Oznacza to, iż w okresie do 20 sierpnia 2004 r. Spółka z uwagi na brak przepisów, nie miała jakiegokolwiek możliwości nabywania wyrobów uznanych za akcyzowe wyłącznie przez polskie przepisy akcyzowe. Do 20 sierpnia 2004 r. przepisy polskiej ustawy o podatku akcyzowym uniemożliwiały Spółce nabycie tego typu wyrobów.

Idąc dalej, stosowana przez Spółkę procedura zwieszenia poboru akcyzy uregulowana została w rozdziale 2 cytowanego powyżej rozporządzenia ("Szczegółowy sposób stosowania i dokumentowania procedury zawieszenia poboru akcyzy przy przemieszczeniu wyrobów akcyzowych na terytorium kraju i między państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej"). Zgodnie z przepisem § 2b ust. 1 tego rozporządzenia, w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, do których w państwie nabycia nie stosuje się procedury zawieszenia poboru akcyzy, i do których stosuje się na terytorium kraju stawkę podatku akcyzowego inną niż stawka 0, ich przemieszczenie terytorium kraju i wprowadzenie do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy odbywa się z zastosowaniem dokumentów handlowych. Z przywoływanego przepisu jasno wynika, iż zastosowanie procedury zawieszenia akcyzy w stosunku do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, w stosunku do których procedura ta nie ma zastosowania w państwie nabycia, uzależnione jest od spełnienia łącznie dwóch przesłanek; stosowania dokumentów handlowych oraz wprowadzenia takich wyrobów do składu podatkowego.

Przepisy ustawy akcyzowej oraz przepisy wobec niej wykonawcze nie definiują wprost pojęcia dokumentów handlowych. Definicja taka znajduje się natomiast w przepisie art. 2 ust. 2 Rozporządzenia Komisji Europejskiej z dnia 17 grudnia 1992 r. numer 3649/92 w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego dla celów wewnątrzspółnotowego przemieszczania wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji w państwie wysyłki, zgodnie z którym dokumentami handlowymi są między innymi faktury, dowody dostawy czy też dokumenty transportowe. Do pojęcia dokumentu handlowego odwołuje się również przepis art. 54 ust. 1 ustawy akcyzowej, który wskazuje, iż uproszczony dokument towarzyszący (UDT) może być zastąpiony przez dokument handlowy, w przypadku, gdy dokument ten zawiera-takie same,dane, jakie są wymagane dla UDT.

Analizując dalej przepisy polskiego systemu podatku akcyzowego należy stwierdzić, że z art. 27 ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej wynika, iż jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczeniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, to warunkiem zawieszenia poboru akcyzy jest łącznie spełnienie następujących warunków; dołączenie do przewożonych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych administracyjnego dokumentu towarzyszącego (ADT), złożenie we właściwym urzędzie celnym zabezpieczenia akcyzowego.

W ocenie Wnioskodawcy z rozumienia powyższych przepisów w powiązaniu z zaprezentowanym zapytaniem stanem faktycznym, art. 27 ust.4 pkt 1 i 2 ustawy akcyzowej nie wynika obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego w przypadku analizowanego typu transakcji. Wg Wnioskodawcy art. 27 ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy odnosi się wyłącznie do tzw. tzw. transakcji modelowych, tj. transakcji wymienionych przez ustawodawcę w przepisie art. 26 ustawy, w tym do przemieszczania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych pomiędzy składami podatkowymi na terytorium Wspólnoty Europejskiej. W efekcie powyższego, prawidłowa interpretacja tego przepisu możliwa jest wyłącznie poprzez dokładną analizę modelowej transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów, które kwalifikowane są jako akcyzowe zharmonizowane w państwie ich nabycia.

Idąc dalej należy stwierdzić, iż zgodnie z art. 26 ust. 2 pkt 1 ustawy akcyzowej, pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych jest zawieszony, jeżeli wyroby te są

przemieszczane pomiędzy składami podatkowymi na terytorium Wspólnoty Europejskiej. Administracyjny dokument towarzyszący - jak z kolei stanowi przepis art. 36 ust. 2 ustawy akcyzowej w związku z art. 27 ust. 4 pkt 1 ustawy - powinien zostać wystawiony przez prowadzącego skład podatkowy na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej i dokonującego wysyłki wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, na odbiorcę wyrobów akcyzowych zharmonizowanych prowadzącego skład podatkowy. Wówczas wyroby akcyzowe zharmonizowane dostarczane ze składu podatkowego zlokalizowanego na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej do składu podatkowego zlokalizowanego na terytorium kraju (Polski) korzystać będą z procedury zawieszenia poboru akcyzy. Warunkiem korzystania z procedury zawieszenia od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych jest również złożenie zabezpieczenia akcyzowego (art. 43 ust. 1 ustawy akcyzowej w związku z art. 27 ust. 4 pkt 2 tej ustawy). Po spełnieniu tych warunków stosowana jest procedura akcyzy zawieszanej.

Odnosząc powyższą analizę przepisów polskiego systemu podatku akcyzowego do stanu faktycznego zaprezentowanego w zapytaniu Podatnika należy stwierdzić, iż nie jest spełniony żaden z warunków określonych w art. 27 ust. 4 ustawy akcyzowej. Z uwagi bowiem na fakt, iż oleje smarowe nie są kwalifikowane jako wyroby akcyzowe zharmonizowane w kraju dostawy, podmiot dokonujący ich wysyłki nie ma jakiegokolwiek możliwości wystawienia i dołączenia do wysyłanych wyrobów administracyjnego dokumentu towarzyszącego, Dlatego też polski ustawodawca złagodził wymóg zawarty w art. 27 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, wprowadzając dokumenty handlowe w miejsce administracyjnego dokumentu towarzyszącego (ADT).

Co więcej, zdaniem Wnioskodawcy przepis art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej należy rozpatrywać łącznie z przepisem art. 43 ust. 1 tej ustawy, zgodnie z którym prowadzący skład podatkowy, zarejestrowani handlowcy, a także podmioty które nabywają wyroby akcyzowe zharmonizowane zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, oraz przedstawiciele podatkowi są obowiązani do złożenia zabezpieczenia akcyzowego w kwocie pokrywającej zobowiązanie podatkowe. Zabezpieczenie akcyzowe ma zatem zastosowanie jedynie do enumeratywnie wymienionych przez ustawodawcę sytuacji, w przypadku stosowania procedury zawieszenia akcyzy. Wskazany w cytowanym przepisie katalog podmiotów jest katalogiem zamkniętym (numerous clausus) i nie obejmuje on swoim zakresem podmiotów, które nabywają w innych państwach UE wyroby niebędące w tych krajach wyrobami akcyzowymi, a będące wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi wyłącznie na terytorium Polski. Zdaniem Wnioskodawcy wskazane powyżej przypadki, w których należy złożyć zabezpieczenie akcyzowe nie mają zastosowania w analizowanym stanie faktycznym. Przepis art. 27 ust. 4 ustawy akcyzowej w związku z jej art. 43 ust. 1 ma bowiem zastosowanie wyłącznie do podmiotu dokonującego wysyłki wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego. Z kolei, Podatnik nie wysyła wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze swojego składu podatkowego, lecz dokonuje wprowadzenia w tej procedurze.

Stanowisko Wnioskodawcy poparte jest również brzmieniem przepisu art. 15 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej, który stanowi, iż ryzyko związane z przemieszczeniem wyrobów w obrocie wewnątrzspółnotowym jest objęte gwarancją złożoną przez podmiot uprawniony do prowadzenia składu, który wysyła towar, zgodnie z art. 13, lub - w razie konieczności - gwarancją wiążącą solidarnie wysyłającego lub przewoźnika. Właściwe organy państw członkowskich mogą zezwolić przewoźnikowi lub właścicielowi wyrobów na złożenie gwarancji w miejsce gwarancji składanej przez podmiot wysyłający towar uprawniony do prowadzenia składu. W razie potrzeby, państwa członkowskie mogą także wprowadzać wymóg, zgodnie z którym obowiązek złożenia gwarancji spoczywa na odbiorcy.

W związku z powyższym, ustawodawca wspólnotowy wskazał, iż w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego do podmiotu uprawnionego, gwarancja powinna być złożona w pierwszej kolejności przez podmiot prowadzący skład podatkowy. Niemniej jednak przepisy dyrektywy uprawniają państwa członkowskie do wprowadzenia bardziej restrykcyjnych przepisów w tym zakresie. Państwa członkowskie mogą bowiem ustanowić przepisy nakładające obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego również przez podmiot nabywający wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Polski ustawodawca skorzystał z tej możliwości i w przepisie art. 43 ust. 1 ustawy akcyzowej zobowiązał do złożenia zabezpieczenia akcyzowego następujące podmioty nabywające wyroby akcyzowe: zarejestrowanych handlowców, podmioty, które nabywają wyroby akcyzowe zharmonizowane zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, przedstawiciele podatkowych.

Krajowy ustawodawca nie skorzystał z przysługującego mu – na gruncie art. 15 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej – prawa do wprowadzenia (również na skład podatkowy nabywający wyroby w procedurze zawieszenia poboru akcyzy) obowiązku złożenia zabezpieczenia. W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, zarówno w przepisach ustawy akcyzowej jak i w przepisach rozporządzeń wobec niej wykonawczych brak jest jakiegokolwiek przepisu, który wskazywałby na taki obowiązek składu podatkowego nabywającego wyroby. Przepis art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej jest jedynie powtórzeniem art. 15 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej.

Należy również zwrócić uwagę, iż art. 27 ust. 4 pkt 1 ustawy akcyzowej wymaga dołączenia do przewożonych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych dokumentu ADT. Zdaniem Wnioskodawcy, wymagane przez ustawodawcę krajowego łączne spełnienie warunków, o których mowa powyżej (koniunkcja) jest dodatkowym argumentem przemawiającym za tym, iż przepis ten (a więc obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego) ma zastosowanie wyłącznie do podmiotów dokonujących wysyłki wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Podmiot nabywający nie jest bowiem w żadnym przypadku obowiązany do dołączenia do przewożonych (nabywanych) wyrobów akcyzowych dokumentu ADT. Za dołączenie dokumentu odpowiada bowiem wyłącznie prowadzący skład podatkowy, na co wskazuje brzmienie art. 36 ust. 2 ustawy akcyzowej, zgodnie z którym w przypadku wyprowadzenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, prowadzący skład podatkowy jest obowiązany wystawić administracyjny dokument towarzyszący. Na marginesie należy dodać, iż omawiana procedura szczególnie jest na tyle nieprecyzyjna, iż co do jej stosowania rozbieżne są stanowiska samych granów podatkowych. Część z nich stoi bowiem na stanowisku, iż obowiązek złożenia zabezpieczenia wynika nie z brzmienia przepisu art. 27 ust. 4 pkt 2 lecz z przepisu art. 55 ust. 1 pkt 1 ustawy. Powołany w postanowieniu Naczelnika Urzędu Celnego we Wrocławiu (RPA-9100-55/04/DJ) art. 55 ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej stanowi, iż w przypadku gdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą nabywa wyroby akcyzowe na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju, jest obowiązany przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na terytorium kraju dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu do właściwego naczelnika urzędu celnego: złożyć zabezpieczenie akcyzowe. Zdaniem Wnioskodawcy, również stosowanie tego przepisu w analizowanym przypadku wydaje się być całkowicie nieuzasadnione, gdyż dotyczy on tych transakcji, dla których akcyza została zapłacona na terytorium państwa członkowskiego, w którym towar został nabyty. Z kolei „zapłacić”, to zgodnie z definicją zawartą w Słowniku

Języka Polskiego PWN: „dać pieniądze jako należność za pracę, za towa, wynagrodzić w pieniądzech (także w naturze); uiścić należność”.

W przypadku tego typu transakcji nie jest możliwe, aby akcyza należna od tych wyrobów została zapłacona na terytorium kraju ich nabycia, gdyż w ogóle nie podlegają tam one opodatkowaniu. Jakikolwiek zobowiązanie podatkowe od tych wyrobów wyrób ów nie mogło zatem powstać, a skoro dodatkowo nie było żadnej causa (przyczyny) przysporzenia środków właściwym organom, to w konsekwencji akcyza nie została zapłacona przez żaden podmiot.

Co więcej omawiane przepisy art. 27 ust. 4 ustawy, § 2b ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów oraz § 2b ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów sformułowane zostały przez ustawodawcę w sposób niejednoznaczny. Zgodnie z obowiązującą linią orzecniczą, oraz jednolitym stanowiskiem doktryny prawa podatkowego, wykładnia przepisów podatkowych powinna być dosłowna, a preferowaną metodą wykładni jest wykładnia gramatyczna. W przypadku jednak, gdy terminologia języka potocznego okazuje się niewystarczająca ze względu na swą wieloznaczność, czy też nieprecyzyjność, brak jest racjonalnych przesłanek, które wykluczałyby stosowanie systemowych czy też celowościowych dyrektyw wykładni prawa podatkowego. Rezultaty wykładni językowej poddawane są zatem dalszemu uściśleniu i rozwinięciu poprzez stosowanie wykładni systemowej i funkcjonalnej (celowościowej). Wykładnia celowościowa pozwala ustalić sens tekstu prawnego przez nadanie mu takiego znaczenia, przy którym odtworzone w oparciu o brzmienie jego słów normy prawne miałyby najsilniejsze uzasadnienie aksjologiczne w systemie wartości przyjmowanym przez interpretatora.

Zatem, sens przepisów określany jest przede wszystkim przez ich cel. Wprowadzenie przez ustawodawcę szczególnej zasady stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy w § 2b ust. 1 oraz w § 2b ust. 2 rozporządzenia nie wydaje się być przypadkowe. Umożliwia to bowiem Podatnikowi dokonywanie nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z zastosowaniem tej procedury w sytuacji, gdy nie znajduje ona zastosowania w państwie nabycia. Naszym zdaniem, gdyby ustawodawca zamierzał wprowadzić dodatkowy warunek stosowania tej procedury w postaci złożenia zabezpieczenia akcyzowego, wówczas warunek ten zostałby wprowadzony do § 2b rozporządzenia, np. poprzez dodanie w tym przepisie ust. 3, albo poprzez odesłanie do stosownych przepisów itp. zabiegi legislacyjne. Skoro jednak ustawodawca tego nie uczynił, to w konsekwencji uznać należy, że takiej właśnie (zawężającej) interpretacji chciał zapobiec.

Reasumując Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż nabywając oleje smarowe zaliczane do katalogu wyrobów akcyzowych wyłącznie na terytorium kraju, Podatnik uprawniony jest do skorzystania z procedury zawieszenia poboru akcyzy. Co więcej, Podatnik obowiązany jest do wprowadzenia tych wyrobów do składu podatkowego na podstawie dokumentów handlowych. Nabycie przedmiotowych wyrobów z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy nie wiąże się" zdaniem Wnioskodawcy z obowiązkiem złożenia zabezpieczenia akcyzowego.

Ad. 2.

Zastosowanie wzoru określonego w przepisie § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych ma charakter wyłącznie pomocniczy oraz ma on zastosowanie wyłącznie przy nabyciu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych przez niezarejestrowanego handlowca (art. 42 ust. 4 ustawy akcyzowej) oraz przy nabyciu wyrobów akcyzowych z akcyzą zapłaconą na terytorium innego państwa członkowskiego (art. 55 ust. 1 ustawy akcyzowej), a więc do sytuacji, które bezwzględnie nie występują w stanie faktycznym będącym

przedmiotem zapytania Podatnika. W konsekwencji należy stwierdzić, iż wzór zgłoszenia, o którym mowa powyżej jest dokumentem fakultatywnym stosowanym ze względu na brak określenia w przepisach formy dokumentu obligatoryjnego w analizowanych transakcjach.

Ostatecznie więc Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym olejów smarowych przemieszczanych wg modelu określonego w stanie faktycznym nieniejszej opinii nie ma zastosowania w niniejszej sprawie. Rozporządzenie w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zostało bowiem wydane na podstawie delegacji ustawowych zawartych wyłącznie w art. 42 ust. 8 (nabycie przez zarejestrowanego handlowca), art. 55 ust. 3 (nabycie w procedurze z zapłaconą akcyzą) i art. 81 ust. 2 (samochody osobowe) ustawy akcyzowej. Odmienna interpretacja prowadziłaby zarówno do -nieuzasadnionej i zabronionej przez prawo (zgodnie z orzeczeniami TK) - rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego nakładającej ciężary i obowiązki na podatników, jak i do podważenia zasady racjonalności ustawodawcy.

Ostatecznie więc Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż nie ma obowiązku dokonywania zgłoszeń o planowanych nabyciach wewnątrzspółnotowych olejów smarowych z terytorium państwa członkowskiego, w którym oleje te nie są wyrobami akcyzowymi.

Ad. 3.

Zdaniem Wnioskodawcy, brak obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym (zawieszenie poboru akcyzy) jest w analizowanej sprawie prostą konsekwencją rozważań i argumentów dotyczących wzoru zgłoszenia, procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz braku obowiązku składania zabezpieczenia akcyzowego.

W opinii Wnioskodawcy, zastosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy w przedmiotowej sprawie nie wymaga składania zabezpieczenia, ani składania zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym. Zatem, jest ona niezależna od tych okoliczności, a w konsekwencji może być zastosowana nawet w przypadku, gdy te warunki nie zostały spełnione łącznie lub nie został spełniony jeden z nich.

Ostatecznie też, jako że mamy tu do czynienia z możliwością zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, to obowiązek podatkowy z tytułu nabycia i wprowadzenia na skład podatkowy olejów smarowych (na zasadach określonych w zapytaniu) w podatku akcyzowym dla Spółki nie powstanie.

W dniu 24 października 2007r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działający z upoważnienia Ministra Finansów wydał interpretację indywidualną znak IBPP3/443-12/07/IK stwierdzając, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 1 sierpnia 2007r. jest nieprawidłowe.

Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa wniesiono w dniu 13 listopada 2007r.. Odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa udzielona została pismem z dnia 30 listopada 2007r. znak IBPP3/443W-2/07/IK. W dniu 14 grudnia 2007r. wpłynęła do tutejszego organu skarga na ww. interpretację. Wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2008r. sygn. III SA/Wa 112/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił udzieloną Wnioskodawcy odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa znak IBPP3/443W-2/07/IK. Ponadto postanowieniami z dnia 30 czerwca 2008r. sygn. akt III SA/Wa 112/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie sprostował oczywistą pomyłkę pisarską zawartą w komparycji ww. wyroku z dnia 3 kwietnia 2008r. oraz rozstrzygnął wątpliwości co do treści ww. wyroku.

Dyrektor izby Skarbowej w Katowicach po uwzględnieniu wyroku z dnia 3 kwietnia 2008r. sygn. akt III SA/Wa 112/08 udzielił za pismem z dnia 11 sierpnia 2008r. znak IBPP3/443W-28/08/IK odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa. W dniu 28 sierpnia 2008r.

wpłynęła do tut. organu skarga na interpretację indywidualną z dnia 24 października 2007r. znak IBPP3/443-12/07/IK. Wyrokiem z dnia 27 sierpnia 2009r. sygn. akt III SA/Kr 1121/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uchylił zaskarżoną interpretację.

W dniu 25 stycznia 2010r. do tut. organu wpłynęło pismo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 stycznia 2010r. sygn. akt III SA/Kr 1121/08 w sprawie doręczenia odpisu prawomocnego wyroku.

Mając na uwadze rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 sierpnia 2009r. sygn. akt III SA/Kr 1121/08 stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za

- prawidłowe w zakresie braku obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego przy przemieszczaniu olejów smarowych na terytorium kraju w procedurze zawieszenia poboru akcyzy
- nieprawidłowe w zakresie obowiązku braku dokonania zgłoszenia o planowym nabyciu wewnątrzwspólnotowym olejów smarowych
- prawidłowe w zakresie braku obowiązku zapłaty akcyzy w sytuacji gdy przed wprowadzeniem olejów smarowych na terytorium kraju i wprowadzeniu ich do składu podatkowego nie zostało dokonane zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym

W wyroku z dnia 29 sierpnia 2009r. sygn. akt III SA/KR 1121/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylając zaskarżoną odpowiedź tut. organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa z dnia 11 sierpnia 2008r. znak IBPP3/443W-28/IK oraz poprzedzającą ją indywidualną pisemną interpretację indywidualną z dnia 24 października 2007r. znak IBPP3/443-12/07/IK stwierdził co następuje:

W przepisach prawa wspólnotowego zasady dotyczące opodatkowania i kontroli wyrobów akcyzowych zawarte zostały w dwóch aktach prawnych tj. w ww. dyrektywie horyzontalnej i w dyrektywie energetycznej.

Dyrektywa horyzontalna określa ogólne warunki dotyczące nadzoru nad przechowywaniem oraz przemieszczaniem wyrobów akcyzowych, a jej celem jest harmonizacja zasad dotyczących przemieszczania wyrobów akcyzowych na terenie Unii Europejskiej z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Z kolei dyrektywa energetyczna wyznacza zakres wyrobów energetycznych podlegających podatkowi akcyzowemu. Dyrektywa ta w art. 1 zobowiązuje Państwa Członkowskie do nakładania podatków na wyroby energetyczne zgodnie z jej regułami.

Stosownie do art. 3 ust. 1 dyrektywy horyzontalnej, dyrektywę tą stosuje się na poziomie wspólnotowym do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach: 1/ olejów mineralnych, 2/ alkoholi i napojów alkoholowych, 3/ wyrobów tytoniowych. Wskazany przepis odsyła do „stosownych dyrektyw”, w zależności od rodzaju wyrobów, które jej podlegają.

W odniesieniu do olejów mineralnych tą „stosowną dyrektywą”, w rozumieniu powołanego przepisu, jest Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zwanej w rozpatrywanej sprawie jako dyrektywa energetyczna.

„Produkty energetyczne” dla celów ww. dyrektywy są zdefiniowane w art. 2 tej dyrektywy. W poz. b zostały wymienione produkty objęte kodami CN 2701, 2702 i 2704 do 2715. Wniosek skarżący dotyczył wyrobów objętych kodami CN 2710 19 71 - 2710 19 99, a zatem

nie ma wątpliwości, że produkty wymienione we wniosku mieszczą się w zakresie art. 2 lit. b ww. dyrektywy energetycznej, a w konsekwencji podlegają regulacji tej dyrektywy.

Zgodnie z art. 2 ust. 4 lit. b tiret pierwsze ww. dyrektywy, nie ma ona zastosowania do produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania. Takie wykorzystanie wyrobów energetycznych nie podlega akcyzie. Mimo, że do wskazanych produktów dyrektywa ta nie ma zastosowania, to zgodnie z ostatnim zdaniem art. 2 ust. 4 lit. b - art. 20 tej dyrektywy ma zastosowanie „do tych” produktów energetycznych, a więc tych wyłączonych.

Art. 20 dyrektywy energetycznej stanowi, że jedynie następujące (ściśle wymienione i oznaczone) produkty energetyczne podlegają przepisom dotyczącym kontroli i przemieszczania dyrektywy 92/12/EWG. Wśród wymienionych i jak wyżej wskazano, ściśle oznaczonych kodami CN produktów nie ma olejów smarowych objętych wnioskiem skarżącym, oznaczonych kodem CN 2710 19 71 - 2710 19 99.

W ocenie Sądu analiza tych przepisów prowadzi do następujących wniosków:

oleje smarowe klasyfikowane do kodu CN 2710 19 71 - 2719 99, zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. b dyrektywy energetycznej są „produktami energetycznymi” w rozumieniu tej dyrektywy, do których dyrektywa ta na mocy art. 2 ust. 4 lit. b tiret pierwsze nie ma zastosowania, a zgodnie z ostatnim zdaniem tego przepisu, nie podlega regulacjom wynikającym z dyrektywy horyzontalnej na mocy art. 20 ust. 1 dyrektywy energetycznej.

Podnieść należy, że dyrektywa energetyczna ma charakter bezwzględnie obowiązujący, a wyłączenie olejów smarowych grupowanych do kodu CN 2710 19 71 - 2719 99 jest wyłączeniem definitywnym. Katalog produktów energetycznych podlegający przepisom dotyczącym kontroli i przemieszczania dyrektywy horyzontalnej, w ocenie Sądu, ma charakter zamknięty i niedopuszczalne jest objęcie tą procedurą innych, niż wymienione w art. 20 dyrektywy energetycznej, produktów.

Produkty objęte wnioskiem skarżącym o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie zostały wymienione w art. 20 dyrektywy horyzontalnej, a w konsekwencji nie mogą podlegać przepisom dotyczącym kontroli i przemieszczania dyrektywy horyzontalnej.

Produkty te nie są wyrobami podlegającymi zharmonizowanemu podatkowi akcyzowemu. Oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, nie są objęte systemem ujednoczonego podatku akcyzowego i obrotu. Oleje objęte wnioskiem skarżącym pozostają poza systemem zharmonizowanego podatku akcyzowego, co wprost wynika z art. 2 ust. 4 i art. 20 dyrektywy energetycznej w związku z art. 3 dyrektywy horyzontalnej.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej odnośnie stosowania art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej jest również nie zgodne z prawem.

Art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej stanowi, że jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczeniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, to warunkiem zawieszenia poboru akcyzy jest łączne spełnienie przez podatnika następujących warunków: 1/ dołączenie do przewożonych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych administracyjnego dokumentu towarzyszącego; 2/ złożenie we właściwym urzędzie celnym zabezpieczenia akcyzowego.

Z przytoczonego przepisu, że złożenie zabezpieczenia akcyzowego wiąże się z procedurą zawieszenia poboru akcyzy stanowiąc jego warunek oraz z czynnością przemieszczania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Odnośnie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, to przepis ten nie czyni żadnego rozróżnienia, o jakie wyroby chodzi,

dlatego należy przyjąć, że dotyczy on wszystkich wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, które zostały wymienione w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej. Tymczasem, analiza przepisów dyrektywy energetycznej i dyrektywy horyzontalnej prowadzi do wniosku, że oleje smarowe wykorzystywane do innych celów niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania, nie mogą być klasyfikowane do zharmonizowanych wyrobów akcyzowych i nie są wyrobami objętymi jednolitymi zasadami opodatkowania i obrotu we wszystkich Państwach Członkowskich Unii Europejskiej.

Konstrukcja polskich przepisów dotyczących podatku akcyzowego w art. 2 ustawy akcyzowej przewiduje podział wyrobów akcyzowych na wyroby akcyzowe zharmonizowane i wyroby akcyzowe niezharmonizowane i stosownie do tego przepisu, wyroby akcyzowe zharmonizowane to : paliwa silnikowe, oleje opalowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe określone w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej. Wyroby akcyzowe niezharmonizowane to wyroby akcyzowe inne niż wyroby akcyzowe zharmonizowane.

Poz.4 załącznika nr 2 stanowiącego wykaz wyrobów akcyzowych zharmonizowanych obejmuje wyroby klasyfikowane do kodu CN 2710, w tym między innymi oleje smarowe. W związku z tym, zgodnie z polskimi przepisami oleje oznaczone kodem CN 2710 19 71 - 2710 19 99, których dotyczył wniosek skarżący, są zaliczane do zharmonizowanych wyrobów akcyzowych, niezależnie od tego, do jakich celów są przeznaczone.

Uznanie przez polskie ustawodawstwo produktów energetycznych oznaczonych kodem CN 2710 19 71 - 2710 19 99 za wyroby akcyzowe zharmonizowane, niezależnie od ich zastosowania, wbrew przepisom dyrektywy energetycznej i wyłączającymi stosowanie dyrektywy horyzontalnej, w ocenie Sądu przesądza o niezgodności przepisów ustawy akcyzowej oraz przepisów wykonawczych do niej z przepisami wspólnotowymi w takim zakresie, w jakim uznają produkty energetyczne wyżej oznaczone za wyroby akcyzowe zharmonizowane niezależnie od tego, do jakich celów są przeznaczone.

Olej smarowy określany w przepisach wspólnotowych jako produkt energetyczny, a w przepisach krajowych jako wyrób akcyzowy zharmonizowany, jeżeli nie będzie wykorzystany jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania, zgodnie z art. 20 ust. 1 dyrektywy energetycznej, nie będzie objęty szczególnymi regulacjami dotyczącymi kontroli przemieszczania, zawartymi w dyrektywie horyzontalnej.

Jeżeli chodzi o zabezpieczenie akcyzowe, o którym mowa w art. 15 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej, to przepis ten musi być interpretowany z uwzględnieniem treści art. 20 ust. 1 dyrektywy energetycznej, który, jak wcześniej podniesiono, ma charakter bezwzględnie obowiązujący, ograniczający swobodę ustawodawcy krajowego przy stanowieniu przepisów krajowych nakładających obowiązek udzielenia gwarancji. Brak obowiązku stosowania gwarancji w prawie wspólnotowym odnośnie określonych towarów oznacza, że prawo to nie może być ograniczone przez przepisy krajowe. Ustawodawca krajowy nie może nakładać obowiązku podatkowego na takie produkty energetyczne, które są wykorzystywane do celów inny niż paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania. Oznacza to, że art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej, jako przepis prawa krajowego, nie może nakładać obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego w przypadku przemieszczania przedmiotowych olejów smarowych, jako wyrobu akcyzowego zharmonizowanego w sytuacji, gdy przepisy wspólnotowe w ramach harmonizacji umożliwiają Państwom Członkowskim wprowadzenie takiego obowiązku tylko na niektóre inne produkty energetyczne. W tym zakresie Sąd podzielił stanowisko skarżący.

Zgodnie z art. 3 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej Państwa Członkowskie zachowały prawo, pod pewnymi warunkami, do wprowadzenia i utrzymania podatków, ale w odniesieniu do innych towarów, niż wymienione w ust. 1 tego przepisu.

Organ podatkowy naruszył prawo przyjmując, że przemieszczenie przedmiotowych olejów smarowych grupowanych do kodu CN 2710 19 71 - 2710 19 99 jako wyrobów energetycznych mieści się w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym i są one objęte obowiązkiem złożenia zabezpieczenia akcyzowego na podstawie art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej w związku z art. 15 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej. Naruszenie prawa w tym zakresie polega na nie zastosowaniu art. 20 ust. 1 dyrektywy energetycznej, który obowiązek stosowania gwarancji nałożył jedynie na określone produkty, wśród których nie zostały wymienione przedmiotowe oleje smarowe.

Sąd podzielił również stanowisko skarżącej, że przepisy wtórnego prawa wspólnotowego mającego zastosowanie w rozpatrywanej sprawie spełniają warunki możliwości ich bezpośredniego stosowania. Organ podatkowy winien zatem na zasadzie pierwszeństwa i bezpośredniego skutku stosować art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy akcyzowej i art. 15 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej przy uwzględnieniu postanowień przepisu art. 20 ust. 1 dyrektywy energetycznej.

Przy ponownym rozpatrzeniu sprawy organ odwoławczy rozpoznając zażalenie skarżącej powinien zająć stanowisko z uwzględnieniem faktu, że produkty energetyczne grupowane do kodu CN 27100 19 71 - 2710 19 99, wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania nie są wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi.

Mając powyższe na uwadze tut. organ stwierdza co następuje:

Zgodnie z art. 2 pkt 1 i pkt 2 ustawy z 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), wyrobami akcyzowymi są wyroby, które są ujęte w załączniku nr 1 do ustawy. Wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi są natomiast paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe określone w załączniku nr 2 do ustawy. W poz. 4 załącznika nr 2 do ww. ustawy jako wyroby akcyzowe zharmonizowane zostały wymienione produkty rafinacji ropy naftowej o symbolu PKWiU 23.20. i kodzie CN 2710.

Ponadto w myśl art. 62 ust. 1 ww. ustawy do paliw silnikowych i olejów opałowych w rozumieniu ustawy zalicza się

1. wyroby wymienione w poz. 1-12 załącznika nr 2 do ustawy;
2. pozostałe wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU i kod CN.

Stawka podatku akcyzowego zgodnie z pozycją 3 załącznika nr 1 oraz poz. 2 załącznika nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) dla olejów smarowych objętych symbolem PKWiU 23.20.18 i kodem CN od 2710 17 71 do 2710 19 99 z wyłączeniem olejów pracowanych (PKWiU 23.20.18-09-1), olejów białych, parafiny ciekłej (PKWiU 23.20.18-50-40, CN 2710 19 85) i smarów plastycznych (CN ex2710 19 99) wynosiła 1180 zł/1000 l.

Stosownie do 2 ust. 1 lit. b) w związku z ust. 5 tej dyrektywy, pojęcie "produkty energetyczne" stosuje się do produktów "objętych kodami CN 2701, 2702 i 2704-2715" zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) nr 2031/2001 z dnia 6 sierpnia 2001r. zmieniającym załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie

nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L 279, str. 1), to znaczy między innymi do olejów mineralnych z pozycji 2710 CN.

Przepis art. 2 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2003/96 stanowi natomiast, że:

"4. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do: <...>

b) następującego wykorzystania produktów energetycznych i energii elektrycznej:
- produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania,- podwójnego zastosowania produktów energetycznych- Produkt energetyczny ma podwójne zastosowanie w przypadku, gdy jest wykorzystywany zarówno jako paliwo do ogrzewania oraz w celach innych niż jako paliwo silnikowe i paliwo do ogrzewania. Wykorzystywanie produktów energetycznych do redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych uważa się za podwójne zastosowanie <...>".

Wykładni tych przepisów dokonał ETS w wyroku z dnia 5 lipca 2007 r. w połączonych sprawach C-145/06 i C-146/06 Fendt Italiana Srl przeciwko Agenzia Dogane - Ufficio Dogane di Trento, w którym orzeczono, że Dyrektywę Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienioną dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, takich jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym, które przewidują pobieranie podatku konsumpcyjnego od olejów smarowych w przypadku, gdy są one przeznaczone, oferowane do sprzedaży lub wykorzystywane do innych celów niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze.

ETS w orzeczeniu tym stwierdził (pkt 37), że chociaż oleje mineralne wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze objęte były zakresem zastosowania dyrektywy 92/81, gdyż produkty te, jak orzekł Trybunał w pkt 30 i 33 w wyroku z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-437/01 Komisja przeciwko Włochom, podlegały obowiązkowemu zwolnieniu od ujednoczonego podatku akcyzowego, zamiarem prawodawcy wspólnotowego przy przyjmowaniu dyrektywy 2003/96 było dokonanie zmiany tej regulacji poprzez wyłączenie wspomnianych produktów z zakresu zastosowania tej ostatniej dyrektywy.

Wynika z tego, że od dnia 1 stycznia 2004 r., czyli od dnia, z którym dyrektywa 2003/96 na mocy art. 30 uchyliła dyrektywę 92/81, państwa członkowskie mają uprawnienie do opodatkowania produktów energetycznych, takich jak oleje smarowe, wykorzystywanych w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze (pkt 38).

Jednakże o ile państwa członkowskie są uprawnione do opodatkowywania produktów energetycznych, takich jak oleje smarowe, wykorzystywanych w inny sposób niż paliwa silnikowe lub grzewcze, muszą one wykonywać przysługujące im uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (pkt 41).

W szczególności państwa członkowskie muszą w tym zakresie przestrzegać nie tylko postanowień traktatu WE, w szczególności art. 25 WE i 90 WE, lecz również - jak to słusznie zostało podniesione przez rząd cypryjski i Komisję - przepisów zawartych w art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 92/12 (pkt 42).

Bowiem nawet jeśli oleje smarowe wykorzystywane w inny sposób niż jako paliwo silnikowe lub grzewcze objęte są definicją pojęcia produktów energetycznych w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2003/96, to są one wprost wyłączone z zakresu zastosowania tej dyrektywy na mocy jej art. 2 ust. 4 lit. b) tiret pierwsze i przez to nie są objęte systemem ujednoczonego podatku akcyzowego (pkt 43).

W tych okolicznościach należy uznać, że wspomniane oleje smarowe, które nie są objęte ujednoczonym podatkiem akcyzowym, stanowią produkty inne niż te, o których mowa w art. 3 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 92/12, co oznacza, że zgodnie z art. 3 ust. 3 akapit pierwszy tej dyrektywy państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania w mocy podatków od tych produktów, pod warunkiem że podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi (pkt 44).

W świetle powyższego na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, że dyrektywę 2003/96 należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi ona na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, takich jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym, które przewidują pobieranie podatku konsumpcyjnego od olejów smarowych w przypadku, gdy są one przeznaczone, oferowane do sprzedaży lub wykorzystywane do innych celów niż jako paliwa silnikowe lub grzewcze (pkt 45).

W tym stanie rzeczy stwierdzić należy, iż cyt. wyżej wyrok ETS z dnia 5 lipca 2007r. w sprawach połączonych C-145/06 i C-146/06 potwierdził, iż oleje smarowe objęte są definicją pojęcia „produktów energetycznych” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b dyrektywy 2003/96, a przepis art. 2 ust. 4 lit. b tiret pierwsze tej dyrektywy wyłączający przedmiotowe oleje smarowe z zakresu zastosowania dyrektywy oznacza jedynie, iż obrót wewnątrzspółnotowy tymi wyrobami nie jest objęty systemem ujednoczonego podatku akcyzowego.

Jednakże Państwa Członkowskie zachowują prawo do wprowadzania podatku od tych wyrobów na mocy art. 3 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. U. L Nr 76, str. 1 ze zm.).

Skoro zatem z powyższego wyroku wynika, iż oleje smarowe stanowią wyroby inne niż te, o których mowa w art. 3 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 92/12, a Państwa Członkowskie mają prawo opodatkować te wyroby na mocy art. 3 ust. 3 akapit pierwszy tej dyrektywy, oznacza to, iż przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym w zakresie opodatkowania olejów smarowych akcyzą na poziomie krajowym nie są sprzeczne z powołanymi wyżej przepisami wspólnotowymi.

Odnosząc powyższe do rozpoznawanej sprawy, należy stwierdzić, że dyrektywa energetyczna nie stanowi przeszkody w ustanowieniu przez Państwo Członkowskie przepisów krajowych, które przewidują pobieranie podatku konsumpcyjnego od olejów wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania. Wyłączenie na podstawie art. 2 ust. 4 lit. b tiret pierwsze, produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania spod działania tej dyrektywy, nie jest równoznaczne z zakazem ich opodatkowania. Wyłączenie to oznacza jedynie, że Państwo Członkowskie przy opodatkowaniu takich produktów nie jest związane regułami harmonizacyjnymi na poziomie wspólnotowym.

W Polsce nie wprowadzono specjalnego podatku konsumpcyjnego, jednak ustawa o podatku akcyzowym w art. 2 pkt 2 i 3 różnicuje wyroby akcyzowe na: 1) wyroby akcyzowe zharmonizowane i 2) wyroby akcyzowe niezharmonizowane. Wobec wyrobów akcyzowych zharmonizowanych stosuje się procedury ustanowione na poziomie wspólnotowym, natomiast wyroby akcyzowe niezharmonizowane takim procedurom nie podlegają.

Tut. organ podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w uzasadnieniu wyroku z dnia 23.10.2008 r., sygn.akt I FSK 1315/07, że fakt wyłączenia określonego towaru spod działania dyrektywy energetycznej nie oznacza bowiem w świetle

powyższego wyroku ETS z dnia 5 lipca 2007 r., iż podlegają one obligatoryjnemu zwolnieniu od opodatkowania, lecz wręcz przeciwnie czyli to, iż przy ich opodatkowaniu państwa członkowskie nie są związane regułami harmonizacyjnymi ustanowionymi na poziomie wspólnotowym w przepisach dyrektywy energetycznej, m.in. co do określonego w niej minimalnego poziomu opodatkowania, stosowania przewidzianych w niej obligatoryjnych zwolnień itd. Nie stosuje się również do nich art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy horyzontalnej, lecz ust. 3 tego artykułu, który stanowi, iż państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków na wyroby inne niż te wymienione w ust. 1 pod warunkiem jednak, że nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi.

Zgodnie z ww. wyrokiem NSA w rozwiązaniach przyjętych w Polsce nie ustanowiono odrębnego rodzaju podatku konsumpcyjnego, to jednak dokonano na gruncie przepisów ustawy o podatku akcyzowym podziału na wyroby akcyzowe zharmonizowane, a więc takie, których opodatkowanie, a także zasady dotyczące ich produkcji, przetwarzania, magazynowania, przemieszczania, itd. oraz stosowane w związku z tym procedury podlegają harmonizacji według reguł ustanowionych na poziomie wspólnotowym oraz na wyroby akcyzowe niezharmonizowane, które takim rygorom nie podlegają, co jak należy przyjąć jest rozwiązaniem dopuszczalnym w świetle prawa wspólnotowego. Podatek akcyzowy w tym ujęciu jest zatem podatkiem konsumpcyjnym, który w zakresie stosowanych procedur oraz zasad opodatkowania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, podlega regułom wynikającym z dyrektywy horyzontalnej oraz poszczególnych dyrektyw odnoszących się do danego rodzaju wyrobów akcyzowych (tzw. dyrektyw strukturalnych), w tym, m.in. dyrektywy energetycznej, a z drugiej strony realizuje opodatkowanie tym podatkiem wyrobów, które plasują się w art. 3 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej, a więc chodzi tu o wyroby inne, niż wymienione w art. 3 ust. 1 tej dyrektywy. W tym kontekście stwierdzenie, że dany wyrób w świetle przepisów wspólnotowych nie podlega akcyzie zharmonizowanej, pomimo iż został zakwalifikowany na gruncie przepisów ustawy o podatku akcyzowym do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, ma znaczenie dla wykazania, iż w obrocie wewnątrzspółnotowym nie podlega szczególnym procedurom związanym z jego przemieszczaniem. Nie oznacza to jednak automatycznie, iż nie może on w ogóle podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w Polsce.

Ustawa o podatku akcyzowym, w art. 2 pkt 2 w związku z załącznikiem nr 2 poz. 4 wyroby oznaczone kodem CN 2710, uznaje za "wyroby akcyzowe zharmonizowane", jednak w art. 24 wprowadziła zwolnienia od tego podatku wyrobów akcyzowych zharmonizowanych przeznaczonych do innych celów niż napędowe lub opałowe. Zgodnie z ww. § 13 ust.1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26.04.2004 r w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, zwolnieniem takim objęta jest sprzedaż olejów oznaczonych kodem CN 2710 19 71 - 2710 19 99, przeznaczonych do wykorzystania do celów innych niż napędowe lub opałowe (...).

W ocenie organu, taka regulacja na gruncie krajowych przepisów dotyczących podatku akcyzowego, z uwagi na wykorzystanie określonych wyżej wyrobów na inne cele niż napędowe i opałowe, uwzględnia postanowienia dyrektywy energetycznej i organ nie dopatrył się w tym zakresie sprzeczności tych przepisów z przepisami wspólnotowymi uznając, że są one zgodne co do celu i rezultatu wyznaczonego postanowieniami ww. dyrektywy oraz dyrektywy horyzontalnej.

Krajowy ustawodawca korzystając z możliwości zawartej w art. 3 ust. 3 dyrektywy horyzontalnej, opodatkował oleje smarowe o kodzie CN 2710 19 71- 2710 19 99 podatkiem akcyzowym. Obrót ten nie jest objęty ujednoczonym podatkiem akcyzowym na poziomie Wspólnoty lecz wyłącznie na terytorium Polski. Zauważyć również należy, iż opodatkowanie

na terytorium Polski olejów smarowych podatkiem akcyzowym nie spowodowało zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy handlu z innymi państwami członkowskimi.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że dyrektywa energetyczna nie stanowi przeszkody w ustanowieniu przez państwo członkowskie przepisów krajowych, które przewidują pobieranie podatku konsumpcyjnego od olejów wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania. Wyłączenie na podstawie art. 2 ust. 4 tiret pierwsze produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwa silnikowe lub paliwa do ogrzewania spod działania tej dyrektywy, nie jest równoznaczne z zakazem ich opodatkowania. Wyłączenie to oznacza, jedynie, że państwa członkowskie przy opodatkowaniu takich wyrobów nie są związane regułami harmonizacyjnymi na poziomie wspólnotowym.

W miejscu tym należy podkreślić, iż przepisy dyrektyw nie zabraniają państwom członkowskim wprowadzenia systemów opodatkowania zbieżnych z ujednoczonym systemem opodatkowania funkcjonującym w ramach Wspólnoty w tym zakresie, który nie podlega harmonizacji. Powyższe zatem nie oznacza, iż wyroby energetyczne wyłączone z ujednoczonego systemu podatku akcyzowego, automatycznie nie podlegają na terytorium kraju opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Do wyrobów tych, jak wyżej podniesiono ma zastosowanie art. 3 ust. 3 dyrektywy.

Zgodnie z art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, to warunkiem zawieszenia poboru akcyzy jest łączne spełnienie przez podatnika następujących warunków:

1. dołączenie do przewożonych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych administracyjnego dokumentu towarzyszącego;
2. złożenie we właściwym urzędzie celnym zabezpieczenia akcyzowego.

Jednakże w przedmiotowej sprawie należy zauważyć, iż Wnioskodawca nabywa oleje smarowe, nie objęte ujednoczonym podatkiem na terytorium Wspólnoty, które w kraju wysyłki nie są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy, a ich przemieszczenie na terytorium kraju do odbiorcy krajowego odbywa się na podstawie dokumentów handlowych. Zatem do tak przemieszczanych wyrobów w kraju wysyłki nie jest dołączany administracyjny dokument towarzyszący oraz wyroby te nie są objęte zabezpieczeniem akcyzowym.

W takiej sytuacji na gruncie polskich przepisów, w celu objęcia przedmiotowych wyrobów na terytorium kraju procedurą zawieszenia poboru zastosowanie będzie miał zastosowanie § 2b ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004r. w sprawie procedury zawieszenia poboru akcyzy i jej dokumentowania (Dz.U. Nr 89, poz. 849 ze zm.), zgodnie z którym w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, do których w państwie nabycia nie stosuje się procedury zawieszenia poboru akcyzy i do których stosuje się na terytorium kraju stawkę podatku akcyzowego inną niż stawka 0, ich przemieszczenie na terytorium kraju i wprowadzenie do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy odbywa się z zastosowaniem dokumentów handlowych. W obrocie wewnątrzspółnotowym przedmiotowymi olejami smarowymi nie ma zatem zastosowania art. 20 ust. 1 dyrektywy energetycznej. Tym samym nabycie wewnątrzspółnotowe przedmiotowych olejów smarowych, które w państwie członkowskim wysyłki nie są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy, nie jest objęte

regulacjami kontroli przemieszczania dyrektywy horyzontalnej, a tym samym do przemieszczanych wyrobów nie jest dołączony administracyjny dokument towarzyszący.

Stosownie zaś do § 2b ust. 2 ww. rozporządzenia w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego, o którym mowa w ust. 1, wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, do których stosuje się stawkę podatku akcyzowego inną niż stawka 0, nabywający przed wprowadzeniem tych wyrobów na terytorium kraju dokonuje zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, określonego na podstawie odrębnych przepisów.

Odrębnymi przepisami, o których mowa w § 2b ust. 1 powołanego wyżej rozporządzenia, są przepisy § 1 rozporządzenia Ministra finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668 ze zm.). Przy czym zauważyć należy, iż nie ma znaczenia dla stosowania przepisów § 2b ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004r. okoliczność, iż wzór zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, określony został przepisami wydanymi na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 42 ust. 8, art. 55 ust. 3 i art. 81 ust. 2 ww. ustawy o podatku akcyzowym.

Zgodnie z art. 2 pkt 12 ww. ustawy skład podatkowy to miejsce określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego, podlegające szczególnemu nadzorowi podatkowemu na podstawie przepisów o służbie celnej, w którym wyroby akcyzowe zharmonizowane są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy i mogą być poddane czynnościom zgodnie z ustalonymi warunkami.

Z kolei w myśl art. 30 ww. ustawy w składzie podatkowym może być prowadzona działalność polegająca na produkcji, przetwarzaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz na ich przyjmowaniu i wysyłce.

Mając powyższe na uwadze w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego (w myśl art. 2 pkt 11 ww. ustawy) przedmiotowych olejów smarowych, przemieszczanie na terytorium kraju tych wyrobów i wprowadzenie ich do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy odbywa się na podstawie dokumentów handlowych. Do tego przemieszczenia (wyrobów nie objętych w państwie wysyłki procedura zawieszenia poboru) nie ma zastosowania art. 27 ust. 4 pkt 2 ww. ustawy, gdyż nie są one objęte harmonizacją wspólnotową. Zatem dokonując nabycia wewnątrzwspólnotowego (przemieszczenia z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju) przedmiotowych olejów smarowych dla tego przemieszczenia Wnioskodawca nie ma obowiązku składania zabezpieczenia akcyzowego.

Jednocześnie nie zasługuje na aprobatę stanowisko Wnioskodawcy, iż nie ma on obowiązku dokonywania zgłoszeń o planowanych nabyciach wewnątrzwspólnotowych olejów smarowych z terytorium państwa członkowskiego, w którym wyroby te nie są wyrobami akcyzowymi. O takim obowiązku jasno bowiem stanowi cyt. wyżej § 2b ust. 2 rozporządzenia w sprawie procedury zawieszenia poboru akcyzy i jej dokumentowania. Ponadto zauważyć należy, iż zgłoszenie o planowanym nabyciu, o którym mowa w § 2b ust. 2 ww. rozporządzenia odnosi się do sytuacji, o której mowa w art. 2b ust. 1. Zgłoszenie to nie jest zatem związane z przepisami art. 42 ww. ustawy dotyczącymi nabycia wyrobów akcyzowych przez niezarejestrowanego handlowca oraz art. 55 ww. ustawy dotyczącymi nabycia wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. Sformułowanie zawarte w § 2b ust. 2 cyt. rozporządzenia „nabywający przed wprowadzeniem tych wyrobów na terytorium kraju dokonuje zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, określonego na podstawie odrębnych przepisów” dotyczy jedynie wzoru tego dokumentu stosowanego w sytuacji określonej w § 2b ust. 1.

Wymóg dokonywania takiego zgłoszenia został wprowadzony w celach kontrolnych w sytuacjach, gdyby nabywane przez Wnioskodawcę oleje smarowe przemieszczane z terytorium państwa członkowskiego przed wprowadzeniem ich do składu podatkowego zostałyby poddane kontroli celnej. W takiej sytuacji dokonanie przed wprowadzeniem olejów smarowych na terytorium kraju przedmiotowego zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym umożliwia organowi celnemu określenie w trakcie kontroli statusu takiego towaru, z którego wynika, że przemieszczane wyroby są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy i przeznaczone do wprowadzenia na terytorium kraju do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Równocześnie zaznaczyć należy, iż w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego o którym mowa w § 2b ust. 1 ww. rozporządzenia, zgłoszenie o planowanym nabyciu wyrobów należy do obowiązków nabywającego. Nie jest to jednak warunek zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy i wprowadzenia wyrobów w tej procedurze do składu podatkowego. Stosownie do art. 26 ust. 2 pkt 4 oraz ust. 1 pkt 1 pobór akcyzy jest zawieszony od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych jeżeli wyroby są nabywane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy na terytorium kraju przez prowadzącego skład podatkowy oraz magazynowane w składzie podatkowym. Zatem w przypadku przemieszczenia przedmiotowych olejów smarowych na terytorium kraju i wprowadzenia ich do składu podatkowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, w sytuacji gdy przed ich wprowadzeniem Wnioskodawca nie złożył zawiadomienia o planowanym nabyciu, nie jest on zobowiązany w związku z tymi czynnościami do zapłaty podatku akcyzowego

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za

- prawidłowe w zakresie braku obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego przy przemieszczaniu olejów smarowych na terytorium kraju w procedurze zawieszenia poboru akcyzy
- nieprawidłowe w zakresie braku obowiązku dokonania zgłoszenia o planowym nabyciu wewnątrzspółnotowym olejów smarowych
- prawidłowe w zakresie braku obowiązku zapłaty akcyzy w sytuacji gdy przed wprowadzeniem olejów smarowych na terytorium kraju i wprowadzeniu ich do składu podatkowego nie zostało dokonane zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Zgodnie z § 1 pkt 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. Nr 163, poz. 1016), skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, ul. Rakowicka 10, 31-511 Kraków po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w

terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a 43-300 Bielsko-Biała.