

Sygnatura IPPP3/443-1084/11-5/SM

Data 2011.11.16

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Temat Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Organizacja obrotu wyrobami akcyzowymi --> Wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą --> Zwrot akcyzy

Istota interpretacji - Prawo do zwrotu akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej paliwa BIODIESEL

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 03.08.2011 r. (data wpływu 08.08.2011 r.), uzupełnionego w dniu 31.10.2011 r. w odpowiedzi na wezwanie nr IPPP3/443-1084/11-2/SM z dnia 20.10.2011 r., o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie prawa do zwrotu akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 08.08.2011 r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie prawa do zwrotu akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej.

Wniosek został uzupełniony (w zakresie dokumentów potwierdzających reprezentację Spółki) w dniu 31.10.2011 r. w odpowiedzi na wezwanie nr IPPP3/443-1084/11-2/SM z dnia 20.10.2011 r.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca, będący spółką prawa austriackiego, z/s w K., Austria, nabył, jak również planuje w dalszym ciągu nabywać na terenie Polski na potrzeby prowadzonej w Austrii działalności gospodarczej paliwo BIODIESEL z akcyzą zapłaconą w Polsce. Paliwo będzie w każdym przypadku przemieszczane na terytorium Austrii, do siedziby Wnioskodawcy, na koszt Wnioskodawcy, własnymi lub wynajmowanymi środkami transportu. Sprzedającym będzie w każdym przypadku podmiot, który wcześniej nabył to paliwo od składu podatkowego (będącego dlań spółką-matką). Podatnikiem w przedstawionym łańcuchu transakcji będzie skład podatkowy, który każdorazowo odprowadzi na konto właściwego organu należny podatek akcyzowy. Sprzedaż zaś na rzecz Wnioskodawcy dokonana będzie bezpośrednio przez podmiot, który wcześniej nabył paliwo od podatnika, płacąc akcyzę w cenie nabycia. Także w cenie nabycia zapłaconej przez Wnioskodawcę uwzględniona będzie kwota podatku akcyzowego zapłaconego w Polsce.

Każdorazowo przed dokonaniem konkretnej dostawy Wnioskodawca zgłosi właściwym władzom austriackim planowane wewnątrzspółnotwe nabycie wyrobów akcyzowych, a nadany zgłoszeniu numer umieści na dokumencie towarzyszącym przemieszczaniu wyrobów.

W dalszej kolejności, w odniesieniu do już dokonanych jak i planowanych transakcji (po ich dokonaniu), Wnioskodawca będzie występował do właściwego polskiego organu celnego z wnioskami o zwrot akcyzy zapłaconej na terytorium Polski w cenie nabycia wyrobu. W chwili występowania z poszczególnymi wnioskami o zwrot akcyzy Wnioskodawca będzie dysponował dokumentami (dowodami) wymaganymi według przepisów ustawy o podatku akcyzowym i rozporządzeń wykonawczych, tj.

1. dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy na terenie Polski (w szczególności faktura wystawiona Wnioskodawcy przez sprzedającego, z wyszczególnioną kwotą akcyzy, faktura otrzymana przez sprzedającego od składu podatkowego - podatnika, potwierdzenie uiszczenia podatku na konto właściwego organu celnego, dodatkowo - potwierdzenie uiszczenia przez Wnioskodawcę ceny nabycia w odniesieniu do konkretnej transakcji);
2. dokumenty towarzyszące przemieszczaniu wyrobów akcyzowych (UDT wraz z potwierdzeniem przez właściwe władze austriackiej administracji celnej, dotyczącym wprowadzenia wyrobów na obszar Republiki Austriackiej, list przewozowy/faktura);
3. potwierdzenie otrzymania wyrobów akcyzowych przez odbiorcę z państwa członkowskiego (Austrii) - w tym wypadku odbiorcą będzie sam Wnioskodawca, na potwierdzenie zaś wprowadzenia wyrobu na teren Austrii przedłoży wskazany w pkt 2 powyżej UDT wraz ze wzmianką austriackiego organu celnego, jak również potwierdzi odbiór towarów w swojej siedzibie na dokumencie UDT (karta 2, cz. B);
4. potwierdzenie zgłoszenia właściwym organom austriackim o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym wyrobów akcyzowych, przed dokonaniem ich przemieszczenia (Verbrauchsteueranmeldung), dokument potwierdzający, że akcyza w Austrii nie jest wymagana w przypadku nabycia paliwa BIODIESEL (zwolnienie przedmiotowe) - oświadczenie właściwego organu austriackiej administracji celnej, w razie zaś niemożności uzyskania takiego oświadczenia (np. na skutek braku kompetencji po stronie organu do jego złożenia) - oświadczenie samego nabywcy (Wnioskodawcy).

Kwota wnioskowanego zwrotu będzie każdorazowo przekraczała kwotę minimalną określoną w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (tj. 100 euro według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu złożenia wniosku o zwrot akcyzy).

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy w przedstawionej sytuacji Wnioskodawca - podmiot prawa austriackiego, ponoszący ekonomiczny ciężar polskiej akcyzy, będzie uprawniony, po przemieszczeniu wyrobów akcyzowych na terytorium innego państwa członkowskiego (Austrii), do zwrotu akcyzy zapłaconej na terytorium Polski w cenie nabycia paliwa BIODIESEL...

Zdaniem Wnioskodawcy:

W sytuacji przedstawionej na wstępie będzie mu przysługiwało prawo do zwrotu akcyzy zapłaconej na terytorium Polski w cenie nabycia paliwa Biodiesel, przemieszczonego następnie na terytorium Republiki Austriackiej. Spełnione bowiem zostaną materialnoprawne przesłanki wynikające z przepisów prawa - tzn. akcyza zostanie zapłacona na terytorium

Polski, a jej ekonomiczny ciężar poniesie Wnioskodawca. Wyroby akcyzowe przemieszczone zostaną następnie na terytorium innego Państwa Członkowskiego, gdzie nastąpi ich konsumpcja. Jednocześnie Wnioskodawca będzie dysponował wszelkimi dokumentami niezbędnymi do wykazania spełnienia tych przesłanek, tym samym do odzyskania zapłaconej akcyzy.

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 82 ust. 1 AkcU, w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

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

- na pisemny wniosek złożony do właściwego naczelnika urzędu celnego wraz z dokumentami potwierdzającymi zapłatę akcyzy na terytorium kraju.

Artykuł 77 ust. 1 wskazuje, iż dostawa wewnątrzspółnotowa lub nabycie wewnątrzspółnotowe, na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju, wyrobów akcyzowych, od których została zapłacona akcyza, są dokonywane na podstawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego, z zastrzeżeniem art. 47 ust. 5. Uproszczony dokument towarzyszący może być zastąpiony przez dokument handlowy w przypadku, gdy dokument ten zawiera takie same dane, jakie są wymagane dla uproszczonego dokumentu towarzyszącego. Do dokumentu handlowego zastępującego uproszczony dokument towarzyszący stosuje się odpowiednio przepisy o uproszczonym dokumencie towarzyszącym (ust. 2).

Uproszczony dokument towarzyszący składa się z trzech kart. Jeżeli wyroby akcyzowe, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, są przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej (co będzie miało miejsce w przedstawionej sytuacji):

1. karta 1 uproszczonego dokumentu towarzyszącego jest pozostawiana u dostawcy;
2. karty 2 i 3 uproszczonego dokumentu towarzyszącego są dołączane do wysyłanych wyrobów akcyzowych (§ 15 RozpDok).

Zachowanie zasad dotyczących obiegu poszczególnych kart UDT służy zapewnieniu wysyłającemu (dostawcy) możliwości odzyskania akcyzy zapłaconej w kraju wysyłki (w szczególności otrzymanie od odbiorcy karty nr 3 z potwierdzeniem odbioru wyrobów na terenie państwa konsumpcji). Zgodnie bowiem z art. 82 ust 3 AkcU podatnik lub podmiot, o których mowa w ust. 1, występujący z wnioskiem o zwrot akcyzy są obowiązani po dokonaniu dostawy wewnątrzspółnotowej przedłożyć właściwemu naczelnikowi urzędu celnego:

1. dokumenty towarzyszące przemieszczaniu wyrobów akcyzowych;
2. potwierdzenie otrzymania wyrobów akcyzowych przez odbiorcę z państwa członkowskiego Unii Europejskiej na uproszczonym dokumencie towarzyszącym lub na kopii dokumentu handlowego, o którym mowa w art. 77 ust. 2 lub na dokumencie o którym mowa w art. 47 ust. 5 (co możliwe będzie właśnie przy zachowaniu przedstawionych wyżej zasad obiegu kart UDT);

3. dokument potwierdzający zapłatę akcyzy lub złożenie deklaracji w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub złożenie zabezpieczenia albo dokument potwierdzający, że akcyza w tym państwie nie jest wymagana.

W tym miejscu należy jednak wskazać na pierwszą nieścisłość występującą w przepisach polskiej ustawy o podatku akcyzowym, jak również w przepisach do niej wykonawczych, które zdają się nie uwzględniać specyfiki sytuacji takiej, jak w przedstawionej na wstępie niniejszego wniosku. Chodzi mianowicie o to, że przepisy te w sposób wyraźny odróżniają osobę „dostawcy” od osoby „odbiorcy”. Prawo do zwrotu akcyzy zapłaconej w państwie wysyłki wiąże wyraźnie z tym pierwszym (podatnik, który dokonał dostawy lub podmiot, który nabył od podatnika i dokonał dostawy; por. art. 82 ust. 1 AkcU), natomiast na tego drugiego nakładają określone obowiązki, które umożliwić mają skorzystanie z tego prawa przez dostawcę (w szczególności przesłanie dostawcy potwierdzenia odbioru wyrobów na terenie państwa przeznaczenia, jak również potwierdzenie zapłacenia w tym kraju akcyzy). W tym zaś przypadku to Wnioskodawca chce skorzystać z prawa zwrotu, jak również jest on jednocześnie odbiorcą towarów na terenie państwa przeznaczenia - innymi słowy informowanie w tej sytuacji dostawcy o odbiorze tych wyrobów w Austrii byłoby niecelowe, ponieważ to nie dostawca (sprzedawca) tylko Wnioskodawca będzie występował o zwrot akcyzy.

Owa niedoskonałość polskich przepisów nie stanowi jednak w ocenie Wnioskodawcy przeszkody do odzyskania akcyzy głównie z uwagi na fakt, iż Wnioskodawca spełni wszystkie warunki uprawniające go do zwrotu jak również będzie dysponował wszystkimi niezbędnymi w tym zakresie dokumentami .

Rozwijając powyższe należy wskazać iż Dyrektywa horyzontalna (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) wskazuje, że Państwa Członkowskie UE zobowiązane są do zwrotu akcyzy zapłaconej w ich państwie, jeżeli wyroby akcyzowe zostały przemieszczone do innego państwa członkowskiego. Przepisy wspólnotowe upoważniają oczywiście poszczególne państwa członkowskie do wprowadzenia własnych procedur dotyczących zwrotu, jednakże procedury te nie mogą powodować, iż zwrot w ogóle nie będzie możliwy, jeżeli spełnione zostaną ww. przesłanki materialne (do których w myśl tej dyrektywy należy wyłącznie po pierwsze zapłata akcyzy w jednym państwie, a po drugie - przemieszczenie wyrobów z zapłaconą akcyzą do innego państwa członkowskiego i ich konsumpcja w tym państwie). Byłoby to sprzeczne z jednym z celów (motyw 18) tej dyrektywy, zgodnie z którym „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”.

W dalszej kolejności należy wskazać, iż specyfika opisanej na wstępie sytuacji w świetle przepisów polskiej ustawy o podatku akcyzowym wynika dodatkowo z faktu, iż wnioskujący o zwrot akcyzy (wnioskodawca) nabywa wyrób z zapłaconą akcyzą nie bezpośrednio od podatnika, lecz od podmiotu, który uprzednio nabył ten wyrób od podmiotu posiadającego właśnie taki status (spółka córka od spółki matki). Tym samym w opisanych na wstępie transakcjach uczestniczą trzy podmioty, ostatnim z nich jest zaś Wnioskodawca, który zostanie ostatecznie obciążony akcyzą, a po przemieszczeniu wyrobów z zapłaconą akcyzą na terytorium Austrii wystąpi do polskiego organu celnego o zwrot akcyzy zapłaconej na terytorium Polski.

Jest to o tyle istotne, ponieważ zgodnie z powoływanym już art. 82 ust. 1 AkcU w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, zwrot akcyzy przysługuje albo podatnikowi, który dokonał

dostawy wewnątrzspółnotowej tych wyrobów akcyzowych, albo podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej.

Przepis powyższy w jego literalnym brzmieniu nie przewiduje zatem możliwości odzyskania akcyzy przez podmiot, który uczestniczył w określonym łańcuchu transakcji, jako ostatnie ogniwo tego łańcucha – tj. podmiot, który ostatecznie przemieścił wyroby z zapłaconą akcyzą na terytorium innego Państwa Członkowskiego (państwa przeznaczenia konsumpcji). Innymi słowy możliwość taką przewidują jedynie dla podmiotu, który danej transakcji dokonał bezpośrednio z podatnikiem akcyzy, nie zaś dla podmiotu, który wyrób z zapłaconą akcyzą nabył od podmiotu niebędącego takim podatnikiem, niemniej jednak został obciążony akcyzą w cenie nabycia wyrobu. Wskazać jednak należy, iż na tle omawianego przepisu U. Ksieniewicz (U. Ksieniewicz M. Kalka, U. Ksieniewicz, Podatek akcyzowy. Komentarz, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX” Wrocław 2011, s. 410) wskazuje, iż logicznym jest, że zwrot akcyzy przysługuje również podmiotowi, który nie jest podatnikiem, a nabył tylko takie wyroby od podatnika i następnie dokonał ich wywozu z terytorium kraju. Pomimo, że podatek akcyzowy od tych wyrobów akcyzowych wpłacany był na konto organu podatkowego przez podatnika, ale podmiot kupujący te wyroby zapłacił przecież ten podatek akcyzowy dostawcy, w cenie nabycia. Takie stanowiska zajmowały też sądy w swoich wyrokach.

Przedstawione wyżej ratio legis omawianej instytucji, mające swoje źródło także w przepisach prawa wspólnotowego, nakazuje uznać, iż możliwe jest także występowania o zwrot akcyzy przez Wnioskodawcę. Zapłaci on przecież podatek akcyzowy sprzedawcy, w cenie nabycia wyrobu akcyzowego (poniesie ekonomiczny ciężar tego podatku), jak również - w dalszej kolejności - przemieści ów wyrób na terytorium innego Państwa Członkowskiego (tu: Austrii).

Spełnione zatem zostaną wszelkie materialnoprawne przesłanki prawa do zwrotu akcyzy, wynikające w pierwszej kolejności z przepisów wspólnotowych. Przypomnieć należy w pierwszej kolejności, przywołując ponownie treść motywu 18 dyrektywy horyzontalnej, iż 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. Takie jest ratio legis instytucji zwrotu akcyzy, która ze swej istoty jest podatkiem obciążającym konsumpcję wyrobów akcyzowych, nie zaś obrót dokonywany pomiędzy przedsiębiorcami.

Niewątpliwie w przedstawionym zdarzeniu nie dojdzie do konsumpcji wyrobu nabywanego przez Wnioskodawcę (paliwa Biodiesel) na terytorium Polski; wyrób ten Wnioskodawca nabywa bowiem na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, a jego konsumpcja nastąpi dopiero na terytorium Austrii - po przemieszczeniu wyrobów. Mając zatem na względzie konieczność wykładania przepisów krajowych zgodnie z celem dyrektywy wspólnotowej, uznać należy, iż także w sytuacji nabycia wyrobu od podmiotu nieposiadającego statusu podatnika, przysługuje prawo do zwrotu akcyzy.

Wskazać należy, iż punktu widzenia celów dyrektywy horyzontalnej sytuacja taka nie jest w żadnym stopniu specyficzna, jej specyfika ujawnia się natomiast dopiero na gruncie przepisów polskiej ustawy o podatku akcyzowym. Mamy tu jednak do czynienia li tylko z niepełną implementacją tej dyrektywy przez polskiego ustawodawcę, co w żadnej mierze nie może prowadzić do ograniczenia podmiotowego zakresu prawa do zwrotu akcyzy w sposób niezgodny z regulacjami wspólnotowymi.

Warto przy tym zauważyć, iż polski ustawodawca w sposób nieuprawniony ograniczył zakres podmiotowy prawa do zwrotu akcyzy, w stosunku do poprzedniego stanu prawnego. Obowiązujący wówczas art. 60 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym (ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r.) wskazywał, iż prawo do zwrotu przysługuje „podmiotowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których

akcyza została zapłacona na terytorium kraju”. Na tym tle wskazywano w literaturze, iż prawo do zwrotu przysługuje każdemu podmiotowi, także niebędącemu podatnikiem, który spełnił warunki warunkujące jego otrzymanie (Por. m. in. K. Feldo, Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, Warszawa 2007, s. 366). Warunkiem tym było zaś dostarczenie na terytorium Państwa Członkowskiego wyrobów akcyzowych z akcyzą zapłaconą w państwie wysyłki, co niewątpliwie Wnioskodawca w przedstawionej sytuacji uczynił.

Końcowo i niejako na marginesie należy wskazać, iż fakt nabycia wyrobu od podmiotu nieposiadającego statusu podatnika nie wyklucza możliwości żądania od sprzedawcy wyszczególnienia na fakturze sprzedaży kwoty akcyzy zawartej w cenie sprzedaży. Nieuprawnionym byłoby stwierdzenie, iż żądanie to mogłoby zostać skutecznie skierowane jedynie do podatnika akcyzy (tj. podmiotu, który zgodnie z przepisami akcyzowymi był zobowiązany do zapłaty akcyzy). Wskazać należy bowiem na orzecznictwo sądów administracyjnych wskazujące, iż regulacja przepisów wykonawczych do ustawy o podatku akcyzowym nie wyklucza możliwości wykazania w fakturze wystawionej przez inny, niż podatek podatku akcyzowego podmiot kwoty akcyzy zawartej w wartości towaru, a wynikającej z faktury wystawionej przez podatnika podatku akcyzowego (pogląd taki wyraził m. in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku III SA/Gl 26/2007). Dysponując fakturą sporządzoną wg powyższej zasady Wnioskodawca będzie w stanie wykazać w sposób jednoznaczny, iż akcyza od nabywanego wyrobu została na terytorium Polski zapłacona, jak również że to on poniósł ostatecznie jej ekonomiczny ciężar. Mając na względzie powyższe, stanowisko Wnioskodawcy uznać należy za prawidłowe w pełnym zakresie.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.), zwanej dalej „ustawą”, w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

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

na pisemny wniosek złożony do właściwego naczelnika urzędu celnego wraz z dokumentami potwierdzającymi zapłatę akcyzy na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 82 ust. 3 ww. ustawy, podatnik lub podmiot, o których mowa w ust. 1, występujący z wnioskiem o zwrot akcyzy są obowiązani do dokonaniu dostawy wewnątrzspółnotowej przedłożyć właściwemu naczelnikowi urzędu celnego:

1. dokumenty towarzyszące przemieszczaniu wyrobów akcyzowych;
2. potwierdzenie otrzymania wyrobów akcyzowych przez odbiorcę z państwa członkowskiego Unii Europejskiej na uproszczonym dokumencie towarzyszącym lub na kopii dokumentu handlowego, o którym mowa w art. 77 ust. 2, lub na dokumencie, o którym mowa w art. 47 ust. 5;

3. dokument potwierdzający zapłatę akcyzy lub złożenie deklaracji w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub złożenie zabezpieczenia albo dokument potwierdzający, że akcyza w tym państwie nie jest wymagana.

Szczegółowe kwestie związane ze zwrotem podatku akcyzowego uregulowane zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 157, poz. 1053).

Stosownie zaś do art. 14 ust. 9 ww. ustawy, organami podatkowymi właściwymi w zakresie zwrotu akcyzy, o którym mowa w art. 82 ust. 1 są naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej, u których dokonano rozliczenia i zapłaty akcyzy.

Z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca, będący spółką prawa austriackiego, nabył, jak również planuje w dalszym ciągu nabywać na terenie Polski na potrzeby prowadzonej w Austrii działalności gospodarczej paliwo BIODIESEL z akcyzą zapłaconą w Polsce. Paliwo będzie w każdym przypadku przemieszczane na terytorium Austrii, do siedziby Wnioskodawcy, na koszt Wnioskodawcy, własnymi lub wynajmowanymi środkami transportu.

Sprzedającym będzie w każdym przypadku podmiot, który wcześniej nabył to paliwo od składu podatkowego (będącego dlań spółką-matką). Podatnikiem w przedstawionym łańcuchu transakcji będzie skład podatkowy, który każdorazowo odprowadzi na konto właściwego organu należny podatek akcyzowy. Sprzedaż zaś na rzecz Wnioskodawcy dokonana będzie bezpośrednio przez podmiot, który wcześniej nabył paliwo od podatnika, płacąc akcyzę w cenie nabycia. Także w cenie nabycia zapłaconej przez Wnioskodawcę uwzględniona będzie kwota podatku akcyzowego zapłaconego w Polsce.

Odnosząc się zatem do ww. opisu oraz cytowanych przepisów tut. Organ wskazuje, że tylko dwie ww. grupy podmiotów mogą składać wniosek o zwrot akcyzy w związku z dostawą wewnątrzspółnotową wyrobów, od których na terytorium kraju podatek akcyzowy został zapłacony.

W pierwszym przypadku, prawo do zwrotu akcyzy przysługuje tym podmiotom, które dokonały zapłaty akcyzy na właściwy rachunek izby celnej jako podatnicy akcyzy, a następnie dokonały dostawy wewnątrzspółnotowej tych wyrobów akcyzowych.

W drugim przypadku, prawo do zwrotu przysługuje podmiotom, które nabyły wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą bezpośrednio od podatnika akcyzy, a następnie dokonały ich dostawy wewnątrzspółnotowej. 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 izby celnej.

Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, przepisy art. 82 ust. 1 i 2 doprecyzowały określenie podmiotów, którym przysługuje zwrot w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej oraz eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłaconą na terytorium kraju. Przepisy nowej ustawy akcyzowej ograniczyły istotnie ilość podmiotów uprawnionych do zwrotu akcyzy. Na tle poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) (art. 60 ust. 1, zgodnie z którym podmiotowi, który dostarczył wyroby akcyzowe zharmonizowane na terytorium państwa członkowskiego, od których akcyza została zapłaconą na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy), uprawnionym do zwrotu był bowiem każdy podmiot, który wywiózł wyroby akcyzowe poza obszar kraju i był w stanie udowodnić, że akcyza od tych wyrobów została uiszczona na terenie kraju (wyrok WSA w Warszawie sygn. akt III SA/Wa 992/06 z dnia 02.08.2006 r.), na co zwróciła uwagę także Spółka cytując literaturę w tym przedmiocie (K. Feldo, Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, Warszawa 2007, s. 366). Obecne 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 przed ich wywozem do innego państwa członkowskiego lub poza obszar UE (co w żaden sposób nie jest sprzeczne z tezami wynikającymi z przytoczonej analizy powyższego przepisu (U. Ksieniewicz M. Kałka, U. Ksieniewicz, Podatek akcyzowy. Komentarz, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX” Wrocław 2011, s. 410)).

Należy także wskazać, że określenie w ten sposób kręgu osób uprawnionych do występowania z wnioskiem o zwrot akcyzy zapobiega ewentualnym nieprawidłowościom oraz nadużyciom, które mogłyby się pojawić w tym wrażliwym na uszczuplenia należności publicznoprawnych obszarze.

Trzeba zauważyć, że powyższe nie jest w żaden sposób sprzeczne z uregulowaniami unijnymi w powyższym zakresie. Zgodnie z bowiem z art. 22 ust. 1 obowiązującej do dnia 1 kwietnia 2010 r. Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. U. UE L Nr 76, str. 1 ze zm.), w stosownych przypadkach, na prośbę podmiotu gospodarczego prowadzącego działalność gospodarczą, wyroby objęte podatkiem akcyzowym, które zostały dopuszczone do konsumpcji mogą podlegać zwrotowi podatku akcyzowego przez władze podatkowe państwa Członkowskiego, w którym zostały one dopuszczone do konsumpcji w przypadku gdy nie są przeznaczone do konsumpcji w tym Państwie Członkowskim. Państwa Członkowskie mogą odrzucić wniosek o zwrot podatku, jeżeli nie spełnia on ustalonych przez nie kryteriów poprawności.

Warunki stosowania zwrotu zostały określone w ust. 2-5 ww. art. 22.

Natomiast z obecnie obowiązującej Dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE L Nr 9, str. 12 ze zm.) należy zacytować przepisy art. 11, zgodnie z którym oprócz przypadków, o których mowa w art. 33 ust. 6, art. 36 ust. 5 oraz art. 38 ust. 3, jak również przypadków przewidzianych w dyrektywach, o których mowa w art. 1, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwa członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom. Taki zwrot lub umorzenie nie może powodować zwolnień innych niż przewidziane w art. 12 lub w jednej z dyrektyw, o których mowa w art. 1.

Zgodnie z art. 33 ust. 6 ww. Dyrektywy 2008/118/WE, podatek akcyzowy zostaje na wniosek zwrócony 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 członkowskim.

Ponadto należy zauważyć, że nie bez znaczenia dla określonego ww. kręgu podmiotów uprawnionych do ubiegania się o zwrot podatku akcyzowego w związku z ich dostawą wewnątrzspółnotową jest również rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360) oraz określona w nim grupa podmiotów obowiązanych do wskazywania kwoty akcyzy w wystawionej fakturze. Zgodnie bowiem z § 5 ust. 14 ww. rozporządzenia na żądanie nabywcy tylko podatnik podatku akcyzowego, który nie został zwolniony z obowiązku podatkowego w tym podatku, określa w fakturze kwotę podatku akcyzowego, zawartą w wartości towarów wykazanych w tej fakturze.

Powyższego nie może zmienić cytowany przez Spółkę wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach sygn. akt III SA/GI 26/07 z dnia 16.11.2007 r. i wynikające z niego tezy, iż „Z regulacji tej nie wynika jednak, że faktura dokumentująca sprzedaż energii elektrycznej, wystawiona przez inny podmiot niż podatnik podatku akcyzowego, nie może zawierać informacji o kwocie podatku akcyzowego, zawartej w wartości towarów wykazanych w tej fakturze, a wynikającej z faktury wystawionej przez podatnika podatku akcyzowego”. Należy bowiem zauważyć, że przedmiotowy wyrok dotyczył uregulowań poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, gdzie jak wyżej już stwierdzono, krąg podmiotów uprawnionych do otrzymania zwrotu akcyzy był szeroki. Ponadto należy zwrócić uwagę, że organ odwoławczy (dyrektor izby celnej), na co zwrócił uwagę Sąd, w opisanej sytuacji nie kwestionował faktu, iż faktura zawierająca informację, że w wartości netto sprzedaży energii elektrycznej, wykazanej w tej fakturze, zawarty jest podatek akcyzowy, wystawiona przez podmiot inny niż podatnik podatku akcyzowego, może służyć za dokument potwierdzający zapłatę akcyzy.

Natomiast w obecnie obowiązującej ustawie o podatku akcyzowym (z dnia 6 grudnia 2008 r.), co także wyżej stwierdzono, krąg podmiotów uprawnionych do otrzymania zwrotu akcyzy (np. z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej) został ograniczony, m.in. z uwagi na fakt, aby zmniejszyć wątpliwości dotyczące prawidłowości udokumentowania zapłaty akcyzy na terytorium kraju, a co za tym idzie problem wystawiania faktur z wykazaniem podatkiem akcyzowym przez podmiot niebędący podatnikiem podatku akcyzowego nie występuje (właśnie z uwagi na powyższe ograniczenie ilości podmiotów mogących wystąpić z odpowiednim wnioskiem).

Końcowo w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego tut. Organ nie znalazł informacji, które pozwoliły stwierdzić, z jakich istotnych względów (biorąc pod uwagę przepisy w zakresie podatku akcyzowego) Spółka nie może nabywać wymienionych we wniosku wyrobów (paliwa Biodiesel) bezpośrednio od podmiotu prowadzącego skład podatkowy, a nie od obecnego podmiotu, dla której ten skład jest spółką-matką, co rozwiązałoby problem właściwego udokumentowania faktu zapłaty podatku akcyzowego w opisanej sytuacji.

Zgodnie z powyższym w przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, zwrot podatku akcyzowego w zaistniałej sytuacji Spółce nie przysługuje.

Zatem stanowisko należy uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym, a w przypadku interpretacji dotyczącej zdarzenia przyszłego – stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, 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 2002 r. 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 Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.