

Sygnatura ILPP3/443-8/09/11-S1/TW

Data 2011.05.04

Referencje ILPP3/443-8/09/11-S2/TW

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Temat Podatek akcyzowy --> Przepisy ogólne --> Przepisy wstępne

Podatek akcyzowy --> Przepisy szczegółowe --> Paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz

Istota interpretacji - Podatek akcyzowy w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym tłuszczów zwierzęcych i mączki mięsno-kostnej wykorzystywanych do celów opałowych oraz w celach utylizacji.

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 § 2 i § 6 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 Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów - uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Po 406/10 – stwierdza, że stanowisko reprezentowanego przez doradcę podatkowego przedstawione we wniosku z dnia 19 lutego 2009 r. (data wpływu 24 lutego 2009 r.) uzupełnionym pismem z dnia 19 lutego 2009 r. (data wpływu 4 marca 2009 r.) oraz w dniu 4 kwietnia 2011 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym tłuszczów zwierzęcych i mączki mięsno-kostnej wykorzystywanych do celów opałowych oraz w celach utylizacji – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 24 lutego 2009 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym tłuszczów zwierzęcych i mączki mięsno-kostnej wykorzystywanych do celów opałowych oraz w celach utylizacji.

Pismem z dnia 19 lutego 2009 r. uzupełniono przedmiotowy wniosek w zakresie opisu stanu faktycznego oraz zadanych pytań. W dniu 4 kwietnia 2011 r. uzupełniono ww. wniosek w zakresie dodatkowej opłaty.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca prowadził działalność gospodarczą pod firmą „A”. W procesie unieszkodliwiania ubocznych produktów pochodzenia zwierzęcego (dalej zwanych „uppz”) kategorii 1, 2 i 3, sklasyfikowanych według Rozporządzenia (WE) Nr 1774/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 października 2002 r. ustanawiającego przepisy sanitarne dotyczące produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi (dalej zwane „rozporządzeniem (WE) Nr 1774/2002”), otrzymywał tłuszcz zwierzęcy oraz mączkę mięsno-kostną.

Z uwagi na to, iż wyroby otrzymywane w procesie unieszkodliwiania produktów kategorii 1 podlegają obowiązkowi usunięcia (utylicacji) poprzez spalanie lub wykorzystanie jako surowca w produkcji paliwa biodiesel - zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) Nr 1576/2007 z dnia 21 grudnia 2007 r., zmieniającym rozporządzenie (WE) Nr 92/2005 ustanawiające sposoby usuwania i wykorzystania produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego (Dz. U. L. 340/89 z dnia 22 grudnia 2007 r.) - wyroby te są wykorzystywane w następujący sposób:

1. tłuszcz zwierzęcy kategorii 1 - na wewnętrzne potrzeby produkcyjne zakładu, zgodnie z przedstawionym poniżej opisem procesu technologicznego,
2. tłuszcz zwierzęcy kategorii 1 - do sprzedaży w celu zastosowania przez kupującego w procesach technologicznych obejmujących spalanie produktu, których opisu Wnioskodawca nie zna,
3. tłuszcz zwierzęcy otrzymywany z surowca kategorii 1 i 2 - do sprzedaży dla odbiorcy zagranicznego z kraju UE, z przeznaczeniem jako surowiec w produkcji paliwa biodiesel zgodnie z rozporządzeniem Komisji WE Nr 1576/2007 z dnia 21 grudnia 2007 r. - odbiorca złożył oświadczenie na piśmie,
4. mączka mięsno-kostna, kategorii 1 - do sprzedaży z przeznaczeniem do utylizacji (usunięcia) poprzez spalanie. Odbiorcą mączki na podstawie zawartych przez Spółkę umów są
 - Zakłady X w T., Y S.A., Elektrownia Z,
 - L(...) w Czechach,
 - C(...) w Słowacji.

Opis procesu technologicznego, o którym mowa w pkt 1:

W procesie unieszkodliwiania ubocznych produktów pochodzenia zwierzęcego powstaje tłuszcz zwierzęcy oraz mączka mięsno-kostna. Tłuszcz zwierzęcy trafia do dalszego procesu technologicznego odbywającego się w obiegu zamkniętym.

Tłuszcz wykorzystywany jest jako nośnik energii w palniku termooksydatora w ramach systemu „B”.

System ten służy do termicznej oksydacji zanieczyszczeń organicznych, będących przyczyną przykrych zapachów powstających w procesie unieszkodliwiania odpadów. Zastosowane rozwiązanie oczyszcza opary gazowe pochodzące z destruktorów pracy ciągłej, destruktorów pracy okresowej/sterylizatorów, powietrze z poszczególnych operacji technologicznych oraz z pomieszczeń produkcyjnych. Dzięki zastosowaniu systemu „B” zostają wyeliminowane przykre zapachy.

Opary poprzez cyklony oraz system rurociągów odprowadzane są do komory termooksydatora. Do komory oksydacyjnej wyposażonej w palniki obrotowe doprowadzane są opary z destruktorów linią oparów oraz powietrze technologiczne z hali produkcyjnej linią powietrza. Opary i powietrze wprowadzone są pod palniki. Powietrze technologiczne przed spalaniem poddawane jest procesowi wstępnego podgrzewania w oparciu o pośrednią wymianę ciepła, zgodnie z zasadą przepływu przeciwaprądowego. Proces podgrzewania realizowany jest na wymienniku ciepła typu „powietrze-powietrze”. Powietrze oddające ciepło w wymienniku pochodzi z wylotu kotła parowego. Temperatura na wejściu powietrza podgrzewanego do wymiennika wynosi około 30°C, a temperatura końcowa 110°C.

W komorze oksydacyjnej, w temperaturze 850°C realizowany jest proces oksydacji zanieczyszczeń organicznych. Temperatura w komorze utrzymywana jest na stałym poziomie dzięki zastosowaniu stałego pomiaru i automatycznemu włącznikowi palnika wspomagającego. W wyniku prowadzonego procesu dopalania oparów i powietrza następuje całkowita oksydacja zanieczyszczeń organicznych będących przyczyną przykrego zapachu.

Produktami reakcji zachodzących w komorze jest para wodna wykorzystywana w dalszym procesie unieszkodliwiania ubocznych produktów pochodzenia zwierzęcego, dwutlenek i tlenek węgla, dwutlenek siarki, tlenki azotu i pył.

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

1. Czy tłuszcz utylizacyjny oraz mączka mięsno-kostna są wyrobami akcyzowymi w rozumieniu art. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r....
2. Czy przeznaczanie do użycia, oferowanie na sprzedaż lub używanie tłuszczu utylizacyjnego oraz mączki mięsno kostnej w celach utylizacji podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym...

Zdaniem Wnioskodawcy, wyroby uboczne w postaci tłuszczu utylizacyjnego oraz mączki mięsno-kostnej jako niewymienione w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 24 stycznia 2004 r. nie są wyrobami akcyzowymi.

Poza tym brak jest podstaw prawnych do uznania, że wyroby te stają się wyrobami akcyzowymi ze względu na ich przeznaczenie. Wnioskodawca wskazuje, że w żadnym przypadku tłuszcz utylizacyjny i mączka mięsno-kostna nie są przeznaczone na cele opałowe.

Wobec tego, zdaniem Wnioskodawcy, czynności mające za przedmiot tłuszcz utylizacyjny oraz mączkę mięsno-kostną nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Zainteresowany uważa przy tym, iż zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. reguluje ona opodatkowanie wyrobów podatkiem akcyzowym, zwanym dalej „akcyzą”, oraz określa zasady i tryb wprowadzania do obrotu wyrobów objętych akcyzą i oznaczania niektórych z tych wyrobów znakami akcyzy. Zgodnie z art. 4 tej ustawy opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają enumeratywnie wymienione w tym przepisie czynności, których przedmiotem są wyroby akcyzowe.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. wprowadza legalną definicję wyrobu akcyzowego. Zgodnie z art. 2 pkt 1, pkt 2 i pkt 3 tej ustawy użyte w ustawie określenia oznaczają:

- wyroby akcyzowe - wyroby podlegające akcyzie określone w załączniku nr 1 do ustawy;
- wyroby akcyzowe zharmonizowane - paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe określone w załączniku nr 2 do ustawy;
- wyroby akcyzowe niezharmonizowane - wyroby akcyzowe inne niż wyroby akcyzowe zharmonizowane;

Regulacja ta wyznacza zamknięty zbiór desygnatów pojęcia „wyrób akcyzowy”.

Zgodnie z zasadami literalnej wykładni, posłużenie się przez ustawodawcę definicją legalną w danym akcie prawnym powoduje nakaz nadawania temu terminowi znaczenia przewidzianego w definicji legalnej. Powyższa definicja znajduje się w części ogólnej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r., co dodatkowo podkreśla konieczność jej stosowania w całym akcie normatywnym (chyba że co innego wynika wprost z ustawy).

W części szczegółowej ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. przewiduje regulację dla poszczególnych wyrobów akcyzowych. W Dziale III „Przepisy szczegółowe”, rozdziale 1 „Paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz” przewidziano (w art. 62 ust. 1), iż 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.

W przedmiotowym zakresie należy wskazać, iż zgodnie z przepisem § 146 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908) w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli:

1. dane określenie jest wieloznaczne;
2. dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
3. znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
4. ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Celem definicji jest usunięcie wątpliwości, co do zbioru desygnatów nią objętych. Należy podkreślić, że jeżeli definicja ustawowa jest zbyt wąska (np. w stosunku do dyrektywy), należy ją znowelizować. Nie może być natomiast rozszerzana wbrew językowej wykładni. Stanowi to rażące naruszenie prawa.

Zdaniem Wnioskodawcy nie ulega wątpliwości, że na gruncie literalnej wykładni ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r., wyrobami akcyzowymi są wyłącznie wyroby wymienione w załączniku nr 1 do ustawy, a ewentualna zmiana przeznaczenia wyrobów może powodować, że zostaną one uznane za paliwa silnikowe lub oleje opałowe (ze wszystkimi tego konsekwencjami).

Jeżeli jednak dany wyrób nie jest wymieniony w załączniku nr 1 do ustawy, przeznaczenie go na cele opałowe nie powoduje, iż staje się wyrobem akcyzowym, bowiem definicja tych wyrobów (z art. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.) nie odwołuje się do kryterium przeznaczenia.

W myśl art. 62 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. olejami opałowymi są również inne wyroby, z wyjątkiem węgla, koksu, torfu i innych porównywalnych z nimi węglowodorów stałych oraz gazu ziemnego, służące do celów opałowych; ciężkimi olejami opałowymi są oleje opałowe, w których zawartość siarki przekracza 3 %.

Powyższe szczegółowe regulacje – biorąc pod uwagę systematykę ustawy i zasady wykładni literalnej i systemowej wewnątrz aktu prawnego – mogą dotyczyć jedynie wyrobów akcyzowych w rozumieniu tej ustawy (czyli w rozumieniu jej art. 2). Normy zawarte w tym przepisie (art. 62) mogą być zatem odnoszone wyłącznie do wyrobów akcyzowych w rozumieniu ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.

Przyjęcie tezy, że ustawodawca nie zawężając katalogu wyrobów akcyzowych do wyrobów zdefiniowanych w art. 2 ustawy pozostawił sobie możliwość wskazania kolejnych wyrobów akcyzowych także w innych artykułach ustawy jest sprzeczne z zasadami legislacji. Zdaniem Wnioskodawcy gdyby było to celem ustawodawcy, w art. 2 ustawy wskazałby, że wyrobami akcyzowymi „są w szczególności” dane wyroby albo wyroby „wymienione w załączniku oraz...”, lub „z zastrzeżeniem innych przepisów”.

Należy podkreślić, że relacja między art. 2 i art. 62 ustawy nie jest relacją *lex specialis derogat legi generali*. Między normami tymi nie zachodzi konflikt ani sprzeczność, bowiem art. 62 odnosi się do sposobu opodatkowania jednego z wyrobów akcyzowych, jakim jest

paliwo silnikowe, olej opałowy i gaz - oraz inne wyroby akcyzowe (wymienione w załączniku nr 1 do ustawy), wykorzystywane na cele opałowe.

Zdaniem Wnioskodawcy wykładni ustawy należy dokonywać w sposób ścisły. W wyroku z dnia 30 października 2007 r. WSA we Wrocławiu sygn. akt I SA/Wr 819/07 stwierdził, że: „(...) nie można zapominać, że w prawie podatkowym obowiązuje ogólna zasada interpretacji ścisłej wszystkich przepisów prawnych, a w szczególności zakaz stosowania wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika. Przepisy prawa podatkowego należy wyklądać ściśle oraz zgodnie z ich literalnym brzmieniem. Nie jest w szczególności dopuszczalne tworzenie w drodze wykładni, czy analogii nowych stanów podatkowych. Z założeń językowej racjonalności prawodawcy należy wyprowadzić regułę, że jeżeli przepis jednoznacznie w danym języku formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy przepis rozumieć (por. L. Morawski „Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz”, Toruń 2002 r. s. 90; s. 246-247). Zakaz odstępstwa od wyników wykładni językowej w sytuacji, gdyby prowadziło to do rezultatów pogarszających sytuację podatnika uzasadnione jest tym, że adresat norm prawnych wynikających z przepisów prawa styka się przede wszystkim z tekstem przepisu i ma prawo oczekiwać, że wiążą go normy wynikające z językowego znaczenia tego tekstu. Postulat ścisłej wykładni prawa jest – na tyle, na ile wykładnia taka jest możliwa – uzasadniony, gdyż sprzyja to bezpieczeństwu prawnemu (por. B. Brzeziński „Szkice z wykładni prawa podatkowego”, ODDK Gdańsk 2002 s. 24)”.

W wyroku z dnia 7 grudnia 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie sygn. akt I FSK 299/06 uznał, że: „Odrzucanie jednoznacznego wyniku, jaki daje wykładnia językowa jasno sformułowanego przepisu i interpretowanie go w sposób rozszerzający, polegający na uzupełnieniu jego treści w oparciu o reguły celowościowe, prowadzący do zaostrzenia warunków, jakie muszą być spełnione, aby podatnik mógł skorzystać z uprawnienia wynikającego z art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), jest w demokratycznym państwie prawnym niedopuszczalne. Podatnik nie może być zaskakiwany stosowaniem wobec niego normy prawnej, która została wyinterpretowana z rozwiązań systemowych, nieznajdujących jednak odzwierciedlenia w brzmieniu przepisów, które mają zastosowanie do sytuacji, w jakiej się znajduje”.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 5 lutego 2008 r. wskazał: „Analizując literalne brzmienie cytowanej wyżej części przepisu (art. 62 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.) Sąd zauważa, że ustawodawca nie użył w nim analogicznego sformułowania, jak w punkcie 2 przepisu, które powoduje, iż przypisany wyrobowi symbol PKWiU lub kod CN nie ma znaczenia dla kwalifikacji. Prowadzi to do wniosku, że aby zakwalifikować wyrób jako olej opałowy w rozumieniu ustawy (na podstawie art. 62) musi on być przeznaczony na cele opałowe, ale jednocześnie musi spełniać wymóg wyrobu akcyzowego wskazanego w załączniku nr 1 do ustawy. Ustawodawca bowiem nie wyłączył w odniesieniu do takiego wyrobu, sposobu kwalifikowania go w oparciu o symbole PKWiU i kody CN, tak jak uczynił to w odniesieniu do olejów silnikowych i domieszek do paliw silnikowych. Oznacza to, zdaniem Sądu, że za olej opałowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, na podstawie art. 62 ustawy, można uznać tylko taki wyrób który służy do celów opałowych i który jest wymieniony w załączniku nr 1 do ustawy.” (sygn. III SA/Wa 1460/07).

Wnioskodawca podkreśla, iż dokonując wykładni przepisów prawa należy stosować zasadę *In dubio pro tributario*, która jest szeroko przyjęta w orzecznictwie. Przykładowo w wyroku z dnia 8 sierpnia 2008 r. sygn. akt II FSK 872/08 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: „Jeżeli Konstytucja kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości treści tekstów aktów prawnych kształtujących obowiązki i uprawnienia ich adresatów. Jeżeli interpretacja tekstu aktu normatywnego, który jest źródłem wiedzy o prawie, z natury rzeczy ciąży na podatniku, to trzeba uznać, że podstawowe

- jeśli nie wyłączone - znaczenie ma przekaz językowy. Podatnik nie ma ani obowiązku, ani możliwości poznania czy to intencji ustawodawcy, czy celów ustawy (chyba że cel ten wynika w sposób oczywisty z jej treści). Oznacza to, że na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia dostatecznie jasnego prawa, a zasada in dubio pro tributario obciąża państwo jako twórcę prawa ryzykiem związanym z jego niedostatkami, bowiem wątpliwości co do treści przepisów kształtujących podatkowo-prawny stan faktyczny należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Z tego też względu, mając na uwadze, że podatnik nie ma obowiązku znajomości orzecznictwa sądów ani doktryny prawa, jednolitość rozumienia przepisów prawa gwarantuje wykładnia językowa (gramatyczna), która jest punktem wyjścia każdej wykładni prawa podatkowego, ale także zakreśla jej granice i w zasadzie jedynie z tej wykładni przeciętny podatnik potrafi korzystać.”

W innym orzeczeniu z dnia 3 kwietnia 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny sygn. akt III SA 3108/00 orzekł, że w sytuacji gdy przepis prawa inaczej rozumie sąd, inaczej podatnik, a jeszcze inaczej organ podatkowy to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym.

W przedmiotowej sprawie należy również wskazać, iż wyroby w postaci tłuszczu utylizacyjnego bądź mączki mięsno-kostnej w żadnym wypadku nie są przeznaczone do celów, które uzasadniają opodatkowanie podatkiem akcyzowym, wyroby te bowiem są przeznaczone do celów utylizacyjnych, a nie opałowych.

Przepisy rozporządzenia (WE) Nr 1774/2002 stanowią podział produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego na trzy kategorie, w zależności od ich szkodliwości dla środowiska. Najbardziej szkodliwymi produktami są surowce zaliczane do kategorii pierwszej. Art. 4 ust. 2 rozporządzenia (WE) Nr 1774/2002 stanowi, iż surowce kategorii pierwszej są gromadzone, przewożone i niezwłocznie identyfikowane oraz podlegają:

- a. bezpośredniemu usuwaniu jako odpady przez spopielenie w spalarni,
- b. przetworzeniu w zakładach przetwórczych z wykorzystaniem dowolnej metody przetwarzania od 1 do 5 lub, w przypadku, gdy właściwe władze tak wymagają, metody przetwarzania 1, w której surowiec końcowy jest trwale oznaczony - za pomocą zapachu w przypadkach, gdy jest to technicznie możliwe - zgodnie z załącznikiem VI rozdział I, a ostatecznemu usuwaniu jako odpady przez spopielenie lub współspopielenie w spalarniach lub współspalarniach.

Powyższe przepisy nakładają obowiązek usuwania ww. surowców należących do kategorii pierwszej np. poprzez współspopielenie ich w spalarniach. Zgodnie z załącznikiem Nr 1 pkt 17 Rozporządzenia (WE) Nr 1774/2002 „współspopielenie” oznacza usuwanie produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego lub produktów z nich otrzymanych we współspalarni. Kwestię spalania odpadów reguluje Dyrektywa 2000/76/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 4 grudnia 2000 r. w sprawie spalania odpadów, która w art. 1 stanowi, iż jej podstawowym celem jest zapobieżenie lub ograniczenie w możliwie największym praktycznym stopniu ujemnych skutków dla środowiska, w szczególności zanieczyszczania wskutek emisji do powietrza, gleb, wód powierzchniowych i gruntowych oraz wynikających stąd zagrożeń dla zdrowia ludzkiego spowodowanych przez spalanie i współspalanie odpadów.

Celem wspólnotowego prawodawcy jest nałożenie obowiązku unieszkodliwienia surowców należących do kategorii pierwszej ze względu na ich wysoki stopień szkodliwości dla środowiska oraz człowieka. Po unieszkodliwieniu powyższych surowców należących do kategorii pierwszej powstają materiały, które należy także poddać procesowi usunięcia. Art. 4 ust. 2 Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 92/2005 z dnia 19 stycznia 2005 r. wdrażającego

Rozporządzenie (WE) Nr 1774/2002 i zmieniające jego załącznik VI w odniesieniu do przetwarzania biogazu i wytopionych tłuszczów stanowi, iż materiały otrzymane z przetworzenia surowca kategorii pierwszej są usuwane przy zastosowaniu przynajmniej jednej z następujących metod:

- a. spopielenie lub współspopielenie zgodnie z przepisami dyrektywy Nr 2000/76/WE,
- b. składowanie na składowiskach, na które wydano zezwolenie zgodnie z dyrektywą Rady 1999/31/WE,
- c. dalsze przetwarzanie w wytwórni biogazu i usuwanie pozostałości fermentacyjnych zgodnie z lit. a lub b lub
- d. w przypadku paliwa ekologicznego produkowanego zgodnie z załącznikiem IV, spalanie jako paliwo.

Wnioskodawca podkreśla, że wszystkie surowce należące do kategorii pierwszej należy poddać obowiązkowi unieszkodliwiania zgodnie z regulacjami przepisów prawa wspólnotowego, a nadrzędnym celem tego procesu unieszkodliwiania jest utylizacja produktów niebezpiecznych.

Materiały otrzymane po unieszkodliwieniu surowca kategorii pierwszej należy usunąć zgodnie z art. 4 ust. 2 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 92/2005 z dnia 19 stycznia 2005 r. Głównym celem tego procesu jest utylizacja materiałów szkodliwych dla środowiska.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem akcyzowym na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r., również ze względu na fakt, że nie są one przeznaczone na cele napędowe lub opałowe - zasadniczym celem wykorzystania powyższych surowców jest ich unieszkodliwienie (utylizacja), a nie cele opałowe (które nawet jeżeli wystąpią, to jako skutek uboczny).

Przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. wskazują jedynie na opodatkowanie podatkiem akcyzowym olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, nie zaś na cele utylizacji.

Stanowisko takie zostało również przedstawione w prawomocnym wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2007 r. sygn. I SA/Bd 683/07 Sąd ten wskazał, że „(...) brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że uzyskiwany na kolejnym etapie procesu unieszkodliwiania, tłuszcz utylizacyjny i mączka mięsno-kostna stanowią surowiec wtórny do dalszego przerobu, produkt który wykorzystany do celów opałowych powinien być opodatkowany podatkiem akcyzowym. Przedmiotowe odpady powstają bowiem na określonym etapie unieszkodliwiania, nie są produktem finalnym, lecz podlegają spalaniu w dalszym procesie unieszkodliwiania zgodnie ze stosowaną znormalizowaną technologią tego procesu. Fakt, że w obligatoryjnym procesie spalania tych odpadów wydziela się ciepło, które zostaje wykorzystane przez stronę skarżącą na potrzeby własne zakładu, nie powoduje jeszcze, że odpady te w postaci tłuszczu utylizacyjnego i mączki mięsno-kostnej nabierają charakteru oleju opałowego podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby bowiem do twierdzenia, że jeśli na jakimś etapie procesu technologicznego wydziela się ciepło, to stanowi to już wystarczającą przesłankę do uznania określonego półproduktu za podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Konkludując należy stwierdzić, iż w przedmiotowej sprawie tłuszcz utylizacyjny i mączka mięsno-kostna, które powstają w wyniku utylizacji odpadów zwierzęcych oraz padłych zwierząt, które podlegają dalszemu zniszczeniu, nie mieszczą się w definicji olejów opałowych i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym”.

Zatem fakt, iż w obligatoryjnym procesie spalania tych odpadów wydziela się ciepło, które zostaje wykorzystane na potrzeby własne zakładu, nie powoduje jeszcze, że odpady te w postaci tłuszczu utylizacyjnego i mączki mięsno-kostnej nabierają charakteru oleju opałowego podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby bowiem do twierdzenia, że jeśli na jakimś etapie procesu technologicznego wydziela się ciepło, to stanowi to już wystarczającą przesłankę do uznania określonego półproduktu za podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

W ocenie Wnioskodawcy tłuszcz utylizacyjny i mączka mięsno-kostna, które powstają w wyniku utylizacji odpadów zwierzęcych oraz padłych zwierząt, podlegają dalszemu zniszczeniu, nie mieszczą się w definicji olejów opałowych i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Wnioskowanie przeciwne, tj., iż głównym celem wykorzystywania powyższych surowców byłby cel wyłącznie grzewczy, podczas gdy przepisy prawa wspólnotowego nakładają obligatoryjnie obowiązek ich utylizacji, jest sprzeczne z przepisami prawa wspólnotowego. Należy również podkreślić, że podmioty nabywające mączkę mięsno-kostną od Wnioskodawcy nie mogą jej wykorzystywać do celów innych niż utylizacyjne.

Wnioskodawca zwraca także uwagę, iż definicja wyrobów akcyzowych w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. jest odmienna od przyjętej w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, zwana dalej „ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r.”). Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. zawiera znacznie szerszy katalog wyrobów akcyzowych (wyrobów energetycznych) niż ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r.

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. w załączniku nr 1 w pozycjach 9 - 12 i 44 uwzględnione są wyroby takie jak będące przedmiotem wniosku.

W ocenie Wnioskodawcy zamiana definicji wyrobów akcyzowych (w stosunku do definicji wynikającej z ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.) potwierdza tezę, iż do dnia 28 lutego 2009 r. mączka mięsno-kostna oraz tłuszcz utylizacyjny nie były wyrobami akcyzowymi.

W dniu 15 maja 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał interpretację indywidualną nr ILPP3/443-8/09-3/TW stwierdzając, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 19 lutego 2009 r. jest nieprawidłowe.

Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa wniesiono w dniu 1 czerwca 2009 r. Odpowiedź na ww. wezwanie została udzielona pismem z dnia 29 czerwca 2009 r. znak ILPP3/443W-4/09 -2/TK.

W dniu 10 sierpnia 2009 r. wpłynęła do tutejszego organu skarga na ww. interpretację, w której wniesiono o jej uchylenie. Odpowiedź na ww. skargę została udzielona pismem z dnia 8 września 2009 r. znak ILPP3/4440-2/09-2/TK.

Wyrokiem z 10 listopada 2009 r. sygn. akt I SA/Po 801/09 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uchylił zaskarżoną interpretację.

W dniu 5 marca 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał ponowną interpretację indywidualną znak ILPP3/443-8/09/10-S/TW stwierdzając, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 19 lutego 2009 r. jest nieprawidłowe.

W dniu 29 marca 2010 r. zostało wniesione wezwanie do usunięcia naruszenia prawa (data nadania 25 marca 2010 r.).

Odpowiedź na ww. wezwanie została udzielona pismem z dnia 19 kwietnia 2010 r. znak ILPP3/443/W-4/10-2/TK.

W dniu 27 maja 2010 r. wpłynęła do tut. Organu skarga na ww. interpretację, w której wniesiono o jej uchylenie. Odpowiedź na ww. skargę została udzielona pismem z dnia 17 czerwca 2010 r. znak ILPP3/4440-1/10-2/TK.

Dnia 14 lutego 2011 r. do tut. Organu wpłynęło pismo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 9 lutego 2011 r. sygn. akt III SA/Po 406/10 w sprawie doręczenia odpisu prawomocnego wyroku wraz z uzasadnieniem.

W świetle obowiązującego stanu prawnego – biorąc pod uwagę rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Po 406/10 – stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, rozpatrując ponownie przedmiotową sprawę stwierdza co następuje.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą opodatkowania mączek mięsno-kostnych i tłuszczu zwierzęcych na gruncie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257 ze zm.), zwanej dalej ustawą.

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 1, pkt 2 i pkt 3 ustawy użyte w ustawie określenia oznaczają:

- wyroby akcyzowe - wyroby podlegające akcyzie określone w załączniku nr 1 do ustawy;
- wyroby akcyzowe zharmonizowane - paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe określone w załączniku nr 2 do ustawy;
- wyroby akcyzowe niezharmonizowane - wyroby akcyzowe inne niż wyroby akcyzowe zharmonizowane.

W opinii Wnioskodawcy, ww. regulacja wyznacza zamknięty zbiór desygnatów pojęcia „wyrób akcyzowy”.

Zauważyć należy, iż w poz. 6 załącznika nr 1 zawierającego wykaz wyrobów akcyzowych, prawodawca zamieścił bez względu na symbol PKWiU i kod CN 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 oraz pozostałe wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych bez względu na kod CN.

Z kolei z treści art. 2 ust. 3 Dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L Nr 283 str. 1 ze zm.), zwanej dalej Dyrektywą energetyczną wynika m.in., iż oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1, wszelkie inne węglowodory, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane do ogrzewania, podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego produktu energetycznego.

Zgodnie z przepisem art. 62 ust. 1 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.

Na tle stanu faktycznego opisanego we wniosku o interpretację nie może być wątpliwości, że tłuszcz zwierzęcy oraz mączka kostna służą do celów opałowych, a przez to należy je potraktować jak olej opałowy w rozumieniu art. 62 ust. 2 ustawy.

Zauważyć również należy, iż przeznaczenie do użycia, oferowanie na sprzedaż lub używanie tłuszczu utylizacyjnych i mączek mięsno-kostnych w celach utylizacyjnych nie podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Opodatkowaniu podlega wyłącznie przeznaczenie tych wyrobów do celów opałowych nawet jeśli przy okazji spełniany jest inny cel np. utylizacyjny.

Tym niemniej powyższe nie przesądza o uznaniu tych produktów za wyroby akcyzowe.

Przepis art. 2 ust. 3 Dyrektywy energetycznej, ogranicza bowiem – w przypadku olejów opałowych – pozostałe wyroby jedynie do „wszelkich innych węglowodorów”. Skoro wskazane we wniosku wyroby nie są węglowodorami to w niniejszym przypadku interpretując przepisy ustawy – z uwzględnieniem ww. przepisu dyrektywy – stwierdzić należy, że tłuszcze zwierzęce oraz mączki mięsno-kostne przeznaczone do celów opałowych nie mogą zostać uznane za wyroby akcyzowe.

W powyższej kwestii należy podzielić pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wynikający z wyroku NSA z dnia 27 kwietnia 2009r. sygn. akt I FSK 289/08, że art. 62 ust. 2 ustawy stanowi podstawę do opodatkowania wyrobów będących olejami opałowymi w rozumieniu tego przepisu (a więc służących do celów opałowych z wyjątkiem węgla, koksu, torfu i innych porównywalnych z nimi węglowodorów stałych oraz gazu ziemnego), o ile jednocześnie te wyroby znajdują się w wykazie wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 1 i 2 do ustawy o podatku akcyzowym. Tymczasem wśród wyrobów wymienionych w tych załącznikach nie można odnaleźć w żadnym grupowaniu utylizacyjnych tłuszczu zwierzęcych, czy też mączki mięsno-kostnej.

Reasumując, w stanie prawnym uwzględnianym w sprawie (tj. na gruncie postanowień ustawy o podatku akcyzowym z roku 2004 oraz przepisów wykonawczych do niej) utylizacyjny tłuszcz zwierzęcy oraz mączka mięsno-kostna wykorzystywane do celów opałowych nie są wyrobami podlegającymi podatkowi akcyzowemu.

Ponadto informuje się, iż w niniejszej interpretacji załatwiono wniosek w części dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym tłuszczów zwierzęcych i mączki mięsno-kostnej wykorzystanych do celów opałowych oraz w celach utylizacji. Natomiast, rozstrzygnięcie w zakresie dodatków do produkcji paliwa „C” zawiera odrębna interpretacja indywidualna z dnia 4 maja 2011 r. nr ILPP3/443-8/09/11-S2/TW.

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. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań 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 Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.