

Minister Finansów, 23 lipca 2012 r.
AG2/8012/7/CCA/12/607 interpretacja indywidualna

Opodatkowanie podatkiem akcyzowym niedoborów olejów smarowych i olejów bazowych, oznaczonych kodami CN 2710 19 71 – 2710 19 99, powstających w trakcie magazynowania lub przemieszczania tych wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy

Na podstawie art. 14e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) w związku z art. 8 ust. 1 i art. 40 ust. 6 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, z późn. zm.)

Minister Finansów z urzędu zmienia interpretację indywidualną z dnia 29 października 2009 r. sygnatura IBPP3/443-810/09/DG, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, w imieniu Ministra Finansów, na wniosek Spółki, stwierdzając, że:

1. nieprawidłowe jest stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, zawarte w interpretacji indywidualnej z dnia 29 października 2009 r. sygnatura IBPP3/443-810/09/DG, wydanej w imieniu Ministra Finansów, zgodnie z którym niedobory wyrobów akcyzowych objętych kodami CN 2710 19 71 – 2710 19 99, powstające w trakcie objęcia tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy, nie podlegają opodatkowaniu akcyzą;
2. nieprawidłowe jest stanowisko Spółki, zawarte we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 11 sierpnia 2009 r., zgodnie z którym niedobory wyrobów akcyzowych objętych kodami CN 2710 19 71 – 2710 19 99, powstające w trakcie objęcia tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy, nie podlegają opodatkowaniu akcyzą; w przypadku gdyby niedobory te podlegały opodatkowaniu akcyzą, należałoby stosować dla nich normy dopuszczalnych niedoborów na podstawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków dla wyrobów energetycznych o podobnych właściwościach fizykochemicznych.

UZASADNIENIE

W dniu 13 sierpnia 2009 r. (data wpływu do Biura Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej) został złożony ww. wniosek z dnia 11 sierpnia 2009 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej podatku akcyzowego, w zakresie opodatkowania tym podatkiem niedoborów olejów smarowych i olejów bazowych, oznaczonych kodami CN 2710 19 71 – 2710 19 99, powstających w trakcie magazynowania lub przemieszczania tych wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca jest podmiotem działającym w branży paliwowej, zajmującym się kompleksowo produkcją i dystrybucją środków smarnych. W ramach prowadzonej działalności wytwarza, nabywa, magazynuje i przemieszcza w procedurze zawieszenia poboru akcyzy oleje smarowe oraz oleje bazowe o kodach CN 2710 19 71 do 2710 19 99 (zwane dalej „olejami smarowymi”). W związku z prowadzoną działalnością możliwe są sytuacje, w których Wnioskodawca będzie odnotowywać straty ilościowe olejów smarowych (zwane dalej „niedoborami”), które mogą powstawać w toku produkcji tych wyrobów bądź w związku z ich magazynowaniem lub transportem. W trakcie wykonywanej działalności możliwe są sytuacje, gdy pewne ilości surowców używanych do produkcji bardziej przetworzonych olejów zostaną utracone w wyniku naturalnych procesów fizykochemicznych (np. w wyniku osadzenia się w instalacjach produkcyjnych, parowania itp). Niedobory ilościowe związane z magazynowaniem lub transportem wyrobów akcyzowych wskazanych powyżej mogą również wynikać z właściwości fizykochemicznych wyrobów (np. parowanie), z przyczyn technologicznych (np. nieszczelność instalacji używanej do magazynowania lub transportu wyrobów) lub też z przyczyn losowych (np. wypadek cysterny).

W wyniku przemieszczania (transportu) oraz rozładunku olejów smarowych możliwe jest, że występować będą różnice pomiędzy ilością odnotowaną na administracyjnym dokumencie towarzyszącym (ADT) jako wyprowadzona ze składu podatkowego, a ilością, której odbiór potwierdził na dokumencie ADT kontrahent. Różnice te mogą również wynikać z dopuszczalnych błędów pomiarów urzędów pomiarowych stosowanych przy ważeniu przedmiotowych wyrobów. Dopuszczalny błąd pomiaru dla większości kategorii wag stosowanych przez Wnioskodawcę lub jego kontrahentów, przewidziany ustawą o miarach, wynosi ok. 0,5%, co w przypadku transportu cysternami kolejowymi może wynieść ok. 50 kg, a w przypadku transportu samochodowego - ok. 20 kg.

Wnioskodawca wskazał przy tym, iż ww. niedobory nie są spowodowane jego zamierzonym działaniem, ale są efektem naturalnych procesów fizykochemicznych bądź zdarzeń zupełnie niezależnych od woli Wnioskodawcy (np. wypadku czy kłęski żywiołowej). Jednocześnie, w żadnym z wyżej wskazanych przypadków nie dochodzi do wykorzystywania olejów smarowych do celów opałowych, jako dodatków lub domieszek do paliw opałowych, do napędu silników spalinowych ani jako dodatków lub domieszek do paliw silnikowych.

Z treści wniosku wynika również, iż Wnioskodawca produkuje oleje smarowe w składzie podatkowym w procedurze zawieszenia poboru akcyzy oraz dokonuje wysyłek tych wyrobów na podstawie administracyjnego dokumentu towarzyszącego (ADT).

W związku z powyższym zdarzeniem przysyłym zadano następujące pytanie:

Czy jeśli wskazane wyżej niedobory olejów smarowych stanowią ubytki wyrobów akcyzowych w rozumieniu ustawy, to podlegają one opodatkowaniu podatkiem akcyzowym jedynie w przypadku przekroczenia norm dopuszczalnych ubytków obowiązujących dla paliw o podobnych właściwościach fizykochemicznych...

Stanowisko Wnioskodawcy

Jak zauważa Wnioskodawca, przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, z późn. zm.; obecnie Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, w sposób istotny zmodyfikowały system rozliczania zużycia i ubytków wyrobów akcyzowych. Został on uproszczony i dostosowany do realiów gospodarczych. W stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie tej ustawy straty wszystkich wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (w tym olejów smarowych) były uznawane za podlegające opodatkowaniu akcyzą, jeżeli nastąpiły w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. W nowym stanie prawnym (po wejściu w życie ustawy) sytuacja istotnie się zmieniła. Wprowadzono definicje, które precyzyjnie określają, jakie wyroby oraz jakie zdarzenia mogą zostać uznane za ubytki wyrobów akcyzowych podlegające opodatkowaniu. Przede wszystkim z zakresu definicji ubytków w ogóle wyłączono straty produkcyjne wyrobów energetycznych. Ponadto z definicji ubytków zawartej w art. 2 pkt 20 lit. a ustawy (obecnie w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a) wyłączono straty wyrobów niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, w tym olejów smarowych. Zdaniem Wnioskodawcy oznacza to, że ustawodawca zrezygnował z obejmowania opodatkowaniem tego typu stanów faktycznych.

W ocenie Wnioskodawcy w przedmiotowej sprawie, wobec stwierdzonych niedoborów olejów smarowych nie sposób dopatrzeć się żadnej – oprócz art. 41 ust. 5 ustawy – podstawy prawnej dla zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy. Zdaniem Zainteresowanego nie może dojść do zakończenia procedury zawieszenia poboru na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy. Przepis ten wskazuje, że procedura zostaje zakończona, gdy wyrób akcyzowy zostanie wyprowadzony ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. W omawianym zdarzeniu oleje smarowe

zostaną wyprowadzone w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Jednocześnie, w sytuacji kiedy Wnioskodawca otrzyma w przepisany termin dokument ADT z potwierdzeniem odbioru wyrobów, nie dojdzie również do zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy. W tej sytuacji jedyną możliwością, aby objąć ewentualne niedobory olejów smarowych efektywnym opodatkowaniem, byłoby odpowiednie zastosowanie przepisów art. 8 ust. 3 i art. 42 ust. 1 pkt 6 ustawy. Wówczas niedobory olejów smarowych podlegałyby opodatkowaniu na takich samych zasadach jak ubytki innych wyrobów.

W opinii Wnioskodawcy, gdyby uznać, iż niedobory powstające w toku transportu i magazynowania olejów smarowych stanowią ubytki wyrobów akcyzowych w rozumieniu ustawy, to należałoby wobec tych wyrobów zastosować również art. 85 ust. 1 pkt 1 ustawy, wydając dla nich normy dopuszczalnych ubytków. Sytuacja, w której niedobory olejów smarowych podlegałyby opodatkowaniu, a regulacje dotyczące dopuszczalnych norm ubytków nie miałyby do nich zastosowania, byłaby nieracjonalna gospodarczo i podważałaby założenie o racjonalności ustawodawcy. Sytuacja taka prowadziłaby bowiem do nieporównanie bardziej rygorystycznego traktowania niedoborów olejów smarowych, niż pozostałych wyrobów akcyzowych. Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku opodatkowania akcyzą niedoborów olejów smarowych właściwy naczelnik urzędu celnego miałby obowiązek wydać podatkowi – na jego wniosek – decyzję określającą normy dopuszczalnych niedoborów tych wyrobów. Wysokość takich dopuszczalnych niedoborów powinna być ustalana na podstawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków dla wyrobów energetycznych (paliw) o podobnych do olejów smarowych oraz olejów bazowych właściwościach fizykochemicznych, przewidzianych w rozporządzeniu z dnia 24 lutego 2009 r., w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 32, poz. 242).

Stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, wydając w imieniu Ministra Finansów interpretację indywidualną z dnia 29 października 2009 r. sygnatura IBPP3/443-810/09/DG, uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że zgodnie z art. 2 pkt 20 lit. a ustawy ubytki wyrobów akcyzowych, które podlegają opodatkowaniu akcyzą na podstawie art. 8 ust. 3 ustawy, są to wszelkie straty wyrobów akcyzowych, określonych w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych lub wyrobów tytoniowych.

Z brzmienia ww. przepisu wynika zatem, że ubytki wyrobów energetycznych objętych kodami CN 2710 19 71 do 2710 19 99, innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, powstałe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy nie mieszczą się w dyspozycji art. 2 pkt 20 lit. a ustawy i nie podlegają opodatkowaniu akcyzą.

Wydanie w niniejszej sprawie decyzji ustalającej normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych nie będzie miało praktycznego znaczenia, gdyż nawet ich przekroczenie nie będzie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego.

Po zapoznaniu się z materiałami sprawy Minister Finansów zważył, co następuje:

Definicja ubytków zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy nie obejmuje swoim zakresem strat wyrobów akcyzowych, które nie zostały ujęte w załączniku nr 2 do ustawy (m.in. olejów smarowych oznaczonych kodami CN 2710 19 81 do 2710 19 99). W konsekwencji przyjęcia takiego rozwiązania, w odniesieniu do ww. wyrobów nie mają zastosowania regulacje dotyczące ubytków, związane np. z powstaniem obowiązku podatkowego (art. 8 ust. 3 ustawy) lub z zakończeniem procedury

zawieszenia poboru akcyzy (art. 42 ust. 1 pkt 6 ustawy). Dla powyższych wyrobów nie ustala się również norm dopuszczalnych ubytków (niepodlegających opodatkowaniu akcyzą), o których mowa w art. 85 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy.

Powyższe nie oznacza jednak, że w odniesieniu do olejów smarowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, np. przemieszczanych w tej procedurze, nie mogą powstawać niedobory ilościowe, np. w wyniku zachodzących procesów fizykochemicznych czy z przyczyn technologicznych. Niedobory te nie są – co należy podkreślić – ubytkami w znaczeniu normatywnym nadanym przez przepis art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy i – jak słusznie zauważył Wnioskodawca i organ wydający interpretację indywidualną – nie podlegają opodatkowaniu akcyzą na podstawie art. 8 ust. 3 ustawy. W przypadku powstania tych niedoborów stosuje się jednak przepisy ogólne dotyczące opodatkowania akcyzą, określone w art. 8 ust. 1 ustawy.

Zgodnie z treścią tego przepisu (w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania zmienianej interpretacji indywidualnej) przedmiotem opodatkowania akcyzą były:

1. produkcja wyrobów akcyzowych;
2. wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego;
3. import wyrobów akcyzowych;
4. nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego;
5. wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przez podmiot, o którym mowa w art. 13 ust. 3.

W związku z wejściem w życie, z dniem 1 września 2010 r., ustawy z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 151, poz. 1013) treść przedmiotowego przepisu uległa zmianie. W obecnie obowiązującym brzmieniu przedmiotem opodatkowania akcyzą na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy jest:

1. produkcja wyrobów akcyzowych;
2. wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego;
3. import wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem importu wyrobów akcyzowych wysłanych następnie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów;
4. nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego;
5. wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przez podmiot, o którym mowa w art. 13 ust. 3;
6. wysłanie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów.

Z powyższego przepisu (zarówno w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania zaskarżonej zmiany interpretacji indywidualnej, jak i w brzmieniu obecnie obowiązującym) wynika obowiązek opodatkowania akcyzą określonych w nim czynności, wykonywanych w stosunku do wszystkich wyrobów akcyzowych, niezależnie od tego, czy są to wyroby, do których stosuje się przepisy dotyczące ubytków, czy też wyroby, do których tych przepisów się nie stosuje (np. oleje smarowe). Na podstawie powołanego przepisu (odpowiedniego jego punktu w zależności od zaistniałego stanu faktycznego) powstaje obowiązek podatkowy w stosunku do każdej ilości wyrobu akcyzowego podlegającej opodatkowaniu akcyzą. Dopóki wyroby akcyzowe są objęte procedurą zawieszenia

poboru akcyzy (np. są przemieszczane w tej procedurze pomiędzy składami podatkowymi), to obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe, co wynika z istoty procedury zawieszenia poboru akcyzy. Z chwilą zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w stosunku do wszystkich wyrobów akcyzowych, które znalazły się poza tą procedurą (również wtedy gdy występują braki tych wyrobów), powstaje zobowiązanie podatkowe, chyba że z innych przepisów akcyzowych wynika, że np. są one zwolnione od akcyzy.

Mając na uwadze powyższe uznać należy, że w sytuacji powstania, np. w przypadku przemieszczania, niedoborów wyrobów akcyzowych (w tym olejów smarowych), dla których nie ustala się ubytków, zobowiązanie podatkowe po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy powstaje w wyniku przekształcenia się obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy. Jest to obowiązek podatkowy powstały w stosunku do wyrobów akcyzowych, których niedobory odnotowano, np. w wyniku odbioru przez odbiorcę mniejszej ilości tych wyrobów niż wskazana w dokumencie ADT (w obecnie obowiązującym stanie prawnym w e-AD).

Podkreślenia wymaga fakt, iż obowiązujące przepisy z zakresu podatku akcyzowego nie przewidują możliwości odstąpienia od opodatkowania akcyzą niedoborów wyrobów akcyzowych, które nie zostały wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, powstałych w przypadku magazynowania albo przemieszczania tych wyrobów. Jednocześnie przepisy nie określają dopuszczalnych norm niedoborów ww. wyrobów akcyzowych, które nie byłyby opodatkowane akcyzą. W przypadku gdyby ustawodawca zamierzał odstąpić od całościowego lub częściowego opodatkowania akcyzą niedoborów ww. wyrobów akcyzowych, określiłby szczegółowo rodzaj wyrobów, których niedobory miałyby być wyłączone z tego opodatkowania oraz dopuszczalną wysokość tych niedoborów (analogicznie jak w przypadku norm dopuszczalnych ubytków – w przypadku wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy). W ustawie nie zostały zawarte tego typu regulacje, w związku z czym uznać należy, że niedobory olejów smarowych opodatkowanych akcyzą, powstałe w trakcie objęcia tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy, podlegają opodatkowaniu zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania wyrobów akcyzowych. Odmienne stanowisko prowadziłoby do uznania, że wszelkie, powstałe w wyniku różnych okoliczności niedobory olejów smarowych nie podlegałyby w ogóle opodatkowaniu akcyzą, co z punktu widzenia przepisów o podatku akcyzowym i interesów skarbu państwa jest niedopuszczalne.

Ponieważ w ustawie nie określono dopuszczalnych norm niedoborów olejów smarowych, powyżej których niedobory podlegałyby opodatkowaniu (tak jak w przypadku norm dopuszczalnych ubytków), to należy uznać, że wszelkie niedobory olejów smarowych są opodatkowane akcyzą (na zasadach ogólnych).

Jednocześnie wyjaśnić należy, że w przypadku powstania niedoborów olejów smarowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy brak jest podstaw do uznania, iż zastosowanie będzie miał przepis art. 41 ust. 5 ustawy.

Stosownie do postanowień art. 41 ust. 5 ustawy (w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania zmienianej interpretacji indywidualnej) przy przemieszczaniu wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie powstaje zobowiązanie podatkowe i wygasa powstały w wyniku dokonania określonej czynności podlegającej opodatkowaniu obowiązek podatkowy ciążyący na podatniku, z chwilą otrzymania przez niego administracyjnego dokumentu towarzyszącego:

- 1.z potwierdzeniem odbioru wyrobów akcyzowych przez odbiorcę,
- 2.z potwierdzeniem wyprowadzenia wyrobów akcyzowych poza terytorium Wspólnoty Europejskiej przez urząd celny, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie tych wyrobów

– w części objętej potwierdzeniem.

W tym miejscu zauważyć należy, że w związku z nowelizacją ustawy – na mocy ww. ustawy z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – z dniem 1 września 2010 r. zmieniły się zasady przemieszczania wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy. W związku z uruchomieniem elektronicznego systemu służącego do obsługi przemieszczeń wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (EMCS), papierowy administracyjny dokument towarzyszący (ADT) został zastąpiony przez elektroniczny administracyjny dokument (e-AD). W przypadku obsługi przemieszczeń krajowych papierowy dokument ADT był stosowany (fakultatywnie) do końca 2010 r. Od dnia 1 stycznia 2011 r. całość przemieszczeń wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (zarówno na terytorium kraju, jak i w obrocie wewnątrzspółnotowym) odbywa się z zastosowaniem Systemu EMCS na podstawie e-AD.

Zgodnie z obecnie obowiązującym brzmieniem art. 41 ust. 5 ustawy przy przemieszczaniu wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy nie powstaje zobowiązanie podatkowe i wygasa powstały w wyniku dokonania określonej czynności podlegającej opodatkowaniu obowiązek podatkowy ciążyący na podatniku, z chwilą otrzymania przez niego:

1. raportu odbioru albo dokumentu zastępującego raport odbioru (jeżeli przemieszczanie ma miejsce do podmiotu odbierającego),
2. raportu wywozu albo dokumentu zastępującego raport wywozu (jeżeli przemieszczanie ma miejsce w ramach eksportu)

– w części objętej potwierdzeniem.

Z treści powołanego wyżej przepisu, który ściśle koresponduje z przepisem art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy, jednoznacznie wynika, iż stanowi on podstawę wygaśnięcia obowiązku podatkowego jedynie w stosunku do tej ilości wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, która została odebrana przez odbiorcę.

Ilość wyrobów odebrana przez odbiorcę powinna zostać wpisana, jako potwierdzenie odbioru wyrobów akcyzowych przez odbiorcę, na wystawionym przez wysyłającego dokumencie ADT (w stanie prawnym obowiązującym w dniu wydania zmienianej interpretacji indywidualnej) albo w raporcie odbioru (w obecnie obowiązującym stanie prawnym). Zobowiązanie podatkowe ciążyące na wysyłającym nie powstaje, a obowiązek podatkowy powstały w związku z wykonaniem jednej z czynności określonych w art. 8 ust. 1 ustawy wygasa wyłącznie w stosunku do ilości wyrobów akcyzowych objętej potwierdzeniem odbioru dokonany przez odbiorcę.

W związku z powyższym, w stosunku do ilości wyrobów akcyzowych, której odbioru odbiorca na ADT/w raporcie odbioru nie potwierdził, następuje zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy, tj. w związku z nieotrzymaniem przez wysyłającego, w terminie 2 miesięcy od dnia wysyłki wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego, dokumentu ADT/raportu odbioru z potwierdzeniem ich odbioru przez odbiorcę albo dokumentu ADT/raportu wywozu z potwierdzeniem wyprowadzenia wyrobów poza terytorium Unii Europejskiej – w przypadku eksportu z terytorium kraju. Zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy skutkuje zaś obowiązkiem zapłaty należnej akcyzy od ilości wyrobów stanowiącej różnicę między ilością wskazaną na ADT/w e-AD przez wysyłającego, a ilością potwierdzoną na ADT/w raporcie odbioru albo raporcie wywozu jako odebrana przez odbiorcę albo wyprowadzona z terytorium kraju poza terytorium UE.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że nieprawidłowe jest stanowisko zajęte przez Wnioskodawcę oraz przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, zgodnie z którym niedobory wyrobów akcyzowych objętych kodami CN 2710 19 71 – 2710 19 99, powstające w trakcie objęcia tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie podlegają opodatkowaniu akcyzą.

Jednocześnie przepisy ustawy nie przewidują stosowania w odniesieniu do niedoborów olejów smarowych norm dopuszczalnych niedoborów, analogicznie jak w przypadku norm dopuszczalnych ubytków.

Zmieniona interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 11 sierpnia 2009 r. i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania przedmiotowej zmiany interpretacji.

Wnioskodawcy 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 Ministra Finansów – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł 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, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od daty doręczenia odpowiedzi Ministra Finansów na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Minister nie udzieli odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Ministra Finansów (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Minister Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa.