

Problemy z opodatkowaniem wyrobów węglowych

Od stycznia 2012 roku obowiązuje w Polsce efektywny system opodatkowania wyrobów węglowych podatkiem akcyzowym. Wtedy zaczęły obowiązywać najważniejsze przepisy, wprowadzone do ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹ (upa) przez ustawę z 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców². Nietypowy sposób wprowadzenia opodatkowania wyrobów węglowych nasuwa wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP, które zostały zasygnalizowane w piśmiennictwie³.

Wprowadzone regulacje sprawiały sporo kłopotów zarówno uczestnikom obrotu wyrobami węglowymi, jak i organom podatkowym. Z analizy funkcjonowania w trzech kwartałach 2012 roku systemu opodatkowania akcyzą wyrobów węglowych wynikało, że kłopoty dotyczyły m.in.:

- ustawowego obowiązku dołączania do przemieszczanych, pomiędzy pośredniczącymi podmiotami węglowymi, wyrobów węglowych zwolnionych od akcyzy dokumentu dostawy, jako warunku korzystania z tego zwolnienia;
- obowiązku przekazywania naczelnikowi urzędu celnego zestawienia dokumentów dostawy dla wyrobów węglowych;
- opodatkowania strat wyrobów węglowych powstających u podmiotów zużywających wyroby węglowe, korzystających ze zwolnienia od akcyzy⁴.

W związku z tym uznano za wskazane dokonanie gruntownej formalnej przebudowy systemu opodatkowania wyrobów węglowych, doprowadzając finalnie do uchwalenia ustawy z 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁵ (dalej: „nowela lipcowa”). Nowelizacja weszła w życie 20 września 2013 r., po 30-dniowym va-



DR TOMASZ BURCZYŃSKI
radca prawny



ŁUKASZ ZIELIŃSKI
specjalista ds. podatków w międzynarodowej grupie kapitałowej

ctio legis. Można by przypuszczać, że problemy z opodatkowaniem wyrobów węglowych znikną, zwłaszcza że propozycje zmian zostały pozytywnie ocenione w piśmiennictwie⁶. Jednakże bliższa analiza nowych regulacji pozwala zauważyć, że przynajmniej dla niektórych uczestników obrotu wyrobami węglowymi mogą się one stać źródłem problemów i dodatkowych kosztów.

Obroty po nowelizacji

Zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem art. 9a upa – w przypadku wyrobów węglowych – przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

- sprzedaż wyrobów węglowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu;
- nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego;
- import wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego;
- użycie wyrobów węglowych przez pośredniczący podmiot węglowy;
- użycie wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego:
 - nabytych w ramach zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 1 upa, do celów innych niż zwolnione na podstawie tego przepisu, przy czym za takie użycie uznaje się również naruszenie warunków, o których mowa w art. 31a ust. 3 upa, a także sprzedaż, eksport lub dostawę wewnątrzspółnotową wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego zamiast użycia ich do celów, o których mowa w art. 31a ust. 1 upa,
 - uzyskanych w sposób inny niż w drodze nabycia,
 - jeżeli nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony w należnej wysokości;

⁶ W. Krok, K. Staniec, Zmiany rozliczeń węgla idą w dobrym kierunku, „Prawo i Podatki” 2013, nr 6, s. 2 i nast.

¹ Dz.U. z 2011 r. nr 108, poz. 626 ze zm.

² Dz.U. nr 232, poz. 1378.

³ W. Krok (red.), P. Karczewski, R. Kowalik, S. Parulski, K. Staniec, Opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych. Komentarz, LEX, rozdział 1, pkt 6.

⁴ Zob. druk sejmowy nr 1106 – uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, dostępne na www.sejm.gov.pl.

⁵ Dz.U. z 2013 r. poz. 939.

- użycie lub sprzedaż wyrobów węglowych uzyskanych w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary;
- powstanie ubytków wyrobów węglowych.

Definicja sprzedaży wyrobów węglowych została zawarta w art. 9a ust. 2 upa. Obejmuje ona m.in. sprzedaż, zamianę i darowiznę w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Przepis art. 9a ust. 2 upa stanowi zarazem *lex specialis* wobec art. 1 ust. 1 pkt 21 upa, który definiuje sprzedaż jako czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot.

Opodatkowanie wyrobów węglowych następuje na ostatnim etapie obrotu, czyli – z reguły – na etapie sprzedaży wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu⁷. W myśl art. 10 ust. 1a upa obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży wyrobów węglowych na terytorium kraju powstaje z dniem wydania wyrobów węglowych, w tym także przewoźnikowi. Wcześniejsze etapy obrotu nie będą podlegały opodatkowaniu, jeśli odbywać się będą między pośredniczącymi podmiotami węglowymi oraz nie wystąpią inne zdarzenia kreujące obowiązek podatkowy, np. powstanie nadmiernych ubytków wyrobów węglowych. Obowiązek podatkowy powstaje, w przypadkach wymienionych w art. 9a ust. 2 pkt 2–9 upa, z dniem wykonania tych czynności.

Stosownie do art. 9a ust. 4 upa w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych sprzedawca jest obowiązany ustalić, czy sprzedaje te wyroby pośredniczącemu podmiotowi węglowemu, czy finalnemu nabywcy węglowemu. Z kolei art. 9a ust. 5 upa wskazuje, że w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych pośredniczącemu podmiotowi węglowemu sprzedawca może zażądać od niego przedstawienia potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot węglowy, a w razie odmowy jego przedstawienia może odmówić sprzedaży wyrobów węglowych po cenie nieuwzględniającej akcyzy.

Nabywca i pośredniczący

Instytucja finalnego nabywcy węglowego została wprowadzona nowelą lipcową, podobnie jak modyfikacja istniejącej już w poprzednim stanie prawnym definicji pośredniczącego podmiotu węglowego. Za finalnego nabywcę węglowego uważa się podmiot, który nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzspółnotowo wyroby węglowe lub posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby węglowe, niebędący jednocześnie pośredniczącym podmiotem węglowym (art. 1 ust. 1 pkt 23 upa). W pewnym uproszczeniu można uznać, że finalnym nabywcą węglowym jest każdy podmiot nabywający lub zużywający wyroby węglowe, niebędący jednocześnie pośredniczącym podmiotem węglowym.

Według znowelizowanego art. 2 ust. 1 pkt 23a upa pośredniczący podmiot węglowy to podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju,

dokonujący sprzedaży, dostawy wewnątrzspółnotowej, nabycia wewnątrzspółnotowego, importu lub eksportu wyrobów węglowych. W związku z nową konstrukcją zwolnień od akcyzy dla wyrobów węglowych pośredniczącym podmiotem węglowym jest również podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju:

- używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy lub
- używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych akcyzą.

Warunkiem formalnym uzyskania statusu pośredniczącego podmiotu węglowego jest pisemne powiadomienie właściwego naczelnika urzędu celnego o tej działalności. Pomimo rozszerzenia definicji legalnej pośredniczącego podmiotu węglowego wcześniejsza rejestracja w tym charakterze zachowuje swoją moc i ponowna rejestracja podmiotów już zarejestrowanych w poprzednim stanie prawnym jest niepotrzebna. W obecnym stanie prawnym mamy zatem dwa typy podmiotów. Neutralnie podatkowo pośredniczące podmioty węglowe oraz znajdujący się na ostatnim etapie obrotu finalni nabywcy węglowi.

Obowiązki ewidencyjne

W stanie prawnym obowiązującym do 19 września 2013 r. warunkiem zwolnienia z akcyzy było kłopotliwe dołączanie do przemieszczanych wyrobów węglowych dokumentu dostawy, o czym była już wyżej mowa. Aktualnie wspomniany warunek nie obowiązuje. Zgodnie z art. 31a ust. 3 upa warunkiem skorzystania ze zwolnienia z akcyzy jest:

- w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu – wystawienie przez podmiot sprzedający wyroby węglowe dokumentu dostawy lub faktury, jeżeli określa ona pozycję CN wyrobów węglowych, ich ilość w kilogramach i ich przeznaczenie uprawniające do zwolnienia od akcyzy, oraz potwierdzenie podpisem nabycia tych wyrobów przez finalnego nabywcę węglowego;
- w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego – udokumentowanie nabycia wewnątrzspółnotowego fakturą wystawioną przez sprzedawcę wyrobów węglowych lub dokumentem dostawy potwierdzającym to nabycie i określającym przeznaczenie tych wyrobów;
- w przypadku importu wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego – udokumentowanie importu dokumentami wymaganymi przez przepisy prawa celnego.

Stosownie do art. 31a ust. 4 upa w przypadku wystąpienia sprzedaży wyrobów węglowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu podpis potwierdzający nabycie wyrobów węglowych może zostać złożony:

- na dokumencie dostawy lub fakturze, o których mowa w ust. 3 pkt 1, lub

⁷ Por. ww. druk nr 1106.

- w umowie zawartej pomiędzy sprzedawcą wyrobów węglowych a finalnym nabywcą węglowym.

Powyższe zmiany w organizacji obrotu wyrobami węglowymi niosą za sobą nałożenie innych obowiązków ewidencyjnych na pośredniczące podmioty węglowe.

Nowela lipcowa wprowadziła art. 91a upa, który zawiera enumeratywnie wymienione elementy ewidencji, którą obowiązany jest prowadzić pośredniczący podmiot węglowy dokonujący na terytorium kraju dostawy wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu. Obowiązkowa ewidencja prowadzona przez pośredniczący podmiot węglowy powinna zawierać następujące dane:

- ilość każdorazowo sprzedanych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu wyrobów węglowych, w kilogramach, według nazwy oraz pozycji CN;
- datę sprzedaży wyrobów węglowych i datę ich wydania finalnemu nabywcy węglowemu;
- imię i nazwisko lub nazwę oraz adres zamieszkania lub siedziby finalnego nabywcy węglowego;
- datę wystawienia i numer identyfikujący dokument dostawy albo inny dokument zastępujący dokument dostawy, na podstawie którego te wyroby zostały sprzedane na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu.

Ponadto pośredniczący podmiot węglowy używający wyrobów węglowych jest obowiązany prowadzić ewidencję wyrobów węglowych zawierającą ilość wyrobów węglowych:

- użytych w ramach zwolnień, o których mowa w art. 31a ust 1 upa, lub
- użytych do celów nieobjętych zwolnieniem – w podziale na miesiące, w kilogramach, według nazwy oraz pozycji CN.

Pewnym ułatwieniem jest możliwość prowadzenia ww. ewidencji w formie elektronicznej lub zastąpienie ich przez ewidencję prowadzoną na potrzeby podatkowe lub księgowo inne niż akcyza, jeżeli zawiera ona wszystkie obowiązkowe elementy wymienione w art. 91a upa. Niezależnie jednak od przyjętej formy prowadzenia ewidencji pośredniczące podmioty węglowe obowiązane są do przechowywania ewidencji do celów kontroli przez okres pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ewidencja została sporządzona. Ten sam obowiązek dotyczy przechowywania dokumentów dostawy i innych dokumentów, o których mowa w art. 31a ust. 3 upa.

Uciążliwe obowiązki

W przypadku dostawy wyrobów węglowych dokonywanej przez pośredniczące podmioty węglowe dla finalnych nabywców węglowych, będących podatnikami VAT, wystarczy na wystawianych fakturach zawrzeć informację o pozycji CN, aby faktury te pozwalały spełnić wymogi wynikające art. 91a upa. Nie dotyczy to jednak dostawy wyrobów węglowych dokonywanej przez pośredniczące podmioty węglowe na rzecz finalnych nabywców węglowych, niebędących jednocześnie podatnikami VAT. Wówczas norma prawna wynikająca

Nowe regulacje przynoszą znaczące uproszczenie obrotu wyrobami węglowymi pomiędzy pośredniczącymi podmiotami węglowymi lub między pośredniczącymi podmiotami węglowymi a finalnymi nabywcami węglowymi, będącymi jednocześnie podatnikami VAT. Zmiany oznaczają także nowe obowiązki ewidencyjne, które mogą stać się uciążliwe i kosztowne dla pewnej grupy uczestników obrotu wyrobami węglowymi.

z art. 91a upa nakłada dodatkowe, uciążliwe obowiązki ewidencyjne na pośredniczące podmioty węglowe. Nie wystarczy paragon fiskalny, konieczne jest prowadzenie dodatkowej ewidencji. Co więcej, konieczne jest pozyskanie danych finalnego nabywcy węglowego.

Z pozoru wymóg prowadzenia dodatkowej ewidencji wydaje się problemem błahym. Jednak dla dużej liczby sklepów wielkopowierzchniowych, prowadzących sprzedaż wyrobów węglowych osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej (wypełniającym definicję finalnych nabywców węglowych), nałożenie dodatkowych obowiązków ewidencyjnych oznacza znaczący wzrost kosztów administracyjnych. W szczególności konieczne może być przeszkolenie pracowników oraz zmiany w systemach informatycznych. Biorąc zaś pod uwagę fakt, że podatek akcyzowy od 1 tony wyrobów węglowych to obecnie ok. 30 zł, można dojść do wniosku, że nakłady administracyjne związane z obowiązkiem ewidencyjnym i samym rozliczaniem podatku akcyzowego zdecydowanie przewyższają kwoty podatku związane z obrotem wyrobami węglowymi.

Sposób na wysokie koszty

Powstaje w związku z powyższym pytanie, jak uniknąć wyższych kosztów, dochowując równocześnie ustawowych wymogów.

Najprostszym rozwiązaniem wydaje się rezygnacja ze sprzedaży wyrobów węglowych przez pośredniczące podmioty węglowe finalnym nabywcom węglowym, nieposiadającym statusu czynnego podatnika VAT. Z oczywistych względów jest to rozwiązanie bardzo trudne do zrealizowania w obecnej sytuacji gospodarczej, nawet jeśli marża ze sprzedaży wyrobów węglowych nie jest wysoka.

Dlatego rozwiązaniem pozwalającym na obniżenie kosztów administracyjnych związanych z obrotem wyrobami węglowymi, które jednocześnie nie wymagałoby zakończenia obrotu nimi, może okazać się rezygnacja ze statusu pośredniczącego podmiotu węglowego. Skutkiem tego jest poniesienie ciężaru podatku akcyzowego na wcześniejszym etapie obrotu, czyli już w momencie nabycia wyrobów węglowych od pośredniczącego podmiotu węglowego. Rozwiązanie to powodowałoby, że w rzeczywistości dochodziłoby do sprzedaży wyrobów węglowych przez finalnych nabywców węglowych innym finalnym nabywcom węglowym.

Tak zorganizowany obrót wyrobami akcyzowymi nie stoi w sprzeczności z przepisami ustawy o podatku akcyzowym. Należy wskazać przede wszystkim na zasadę jednokrotności poboru podatku akcyzowego, wyrażoną w art. 9a ust. 3 upa. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w stosunku do wyrobów węglowych powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, pod warunkiem że kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości. Wprawdzie omawiana regulacja zawiera zastrzeżenie: „chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej”, jednakże w tej sytuacji nie ma ono zastosowania. Ponadto definicja pośredniczącego podmiotu węglowego, w której zawarty jest wymóg pisemnego powiadomienia właściwego naczelnika urzędu celnego o działalności w tym charakterze, wskazuje, że uzyskanie statusu pośredniczącego podmiotu węglowego jest prawem, a obowiązkiem uczestnika obrotu wyrobami węglowymi. Wreszcie przywołana wyżej treść art. 9a ust. 5 upa umożliwia uwzględnienie akcyzy przy sprzedaży wyrobów węglowych podmiotowi, który odmówił przedstawienia potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności jako pośredniczący podmiot węglowy.

Na marginesie trzeba podkreślić, że pomimo faktu bezpośredniego poniesienia ciężaru podatku przez przedsiębiorców rozwiązanie to może – z ekonomicznego punktu widzenia – okazać się bardziej opłacalne niż korzystanie ze statusu pośredniczącego podmiotu węglowego w obliczu dodatkowych obowiązków ewidencyjnych.

Uproszczenie i uciążliwości

Nowe regulacje obrotu wyrobami węglowymi obowiązujące od 20 września 2013 r. należy ocenić pozytywnie. Ustawodawca zrezygnował z nadmiernej biurokracji, przejawiającej się w postaci dokumentu dostawy obowiązkowo towarzyszącemu wyrobom węglowym na każdym etapie obrotu. W przypadku obrotu wyrobami węglowymi pomiędzy pośredniczącymi podmiotami węglowymi lub między pośredniczącymi podmiotami węglowymi a finalnymi nabywcami węglowymi, będącymi jednocześnie podatnikami VAT, nowe regulacje w praktyce przynoszą znaczące uproszczenie w obrocie wyrobami węglowymi.

Jednakże zmiany doprowadziły także do nałożenia nowych obowiązków ewidencyjnych, które mogą stać się uciążliwe i kosztowne dla pewnej grupy uczestników obrotu wyrobami węglowymi. W skrajnych wypadkach mogą prowadzić do lekceważenia norm ustawowych, choć raczej wykluczyć należy patologie znane z obrotu olejem na cele opałowe, polegające na wpisywaniu fikcyjnych danych, np. imion i nazwisk znanych osób. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że w pewnym zakresie ustawodawca odciążył jednych uczestników obrotu wyrobami węglowymi kosztem innych uczestników tego obrotu.

Orzecznictwo podatkowe

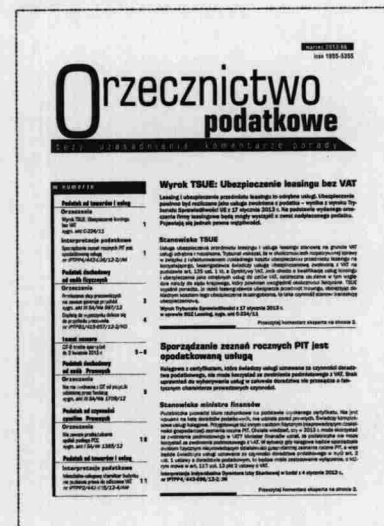
tezy uzasadnienia komentarze porady

Dlaczego warto?

Miesięcznik „Orzecznictwo Podatkowe” jest profesjonalną pozycją dla prawników i doradców podatkowych, wydawaną, aby pomagać w skutecznym i efektywnym prowadzeniu działalności. W każdym numerze opisujemy ważne orzeczenia oraz interpretacje podatkowe. Do każdego orzeczenia i interpretacji dołączone są komentarze ekspertów z najlepszych kancelarii, wskazujące praktyczne zastosowania poszczególnych rozstrzygnięć sądu czy opinii MF. To doskonałe narzędzie pracy.

Dla kogo?

Dla prawników, doradców podatkowych, praktyków.



Cena specjalna prenumeraty rocznej – 537 zł netto
 Cena standardowa wynosi 784 zł netto
 Oszczędność to 247 zł

Zamówienia można składać:

telefonicznie, dzwoniąc pod numer: 22 518 29 29,
 wysyłając e-mail na adres: cok@wip.pl