

Ewolucja definicji płynu do papierosów elektronicznych oraz wpływ interesariuszy na jej kształt w kontekście finansów publicznych

The evolution of the definition of liquid for e-cigarettes and the impact of stakeholders on its shape in a context of public finances

Patrycja Fatyga-Wiśniewska

Katedra Finansów Publicznych, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, ORCID: 0000-0002-7968-6783

Streszczenie

Rozszerzenie katalogu wyrobów akcyzowych o płyn do papierosów elektronicznych wynikało z uznania ich substytucyjnego charakteru względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, a w konsekwencji opierało się na zamiarze równomiernego rozłożenia obciążeń podatkowych. Dodatkową okolicznością przemawiającą za opodatkowaniem tych wyrobów był fakt, że mimo braku opodatkowania na poziomie unijnym część państw członkowskich zdecydowała się na objęcie ich podatkiem. Oparcie definicji płynów do papierosów elektronicznych na przeznaczeniu doprowadziło do licznych sporów interpretacyjnych z organami podatkowymi, w efekcie czego zmieniona została definicja ustawowa. Jednakże mimo tej zmiany legislacyjnej wątpliwości interpretacyjne pozostały.

Słowa kluczowe: płyn do papierosów elektronicznych, przeznaczenie, podatek akcyzowy, finanse publiczne, dochody budżetu państwa, podatki pośrednie, ekonomiczna analiza prawa, reformy podatkowe.

Abstract

The enhancement of the catalog of excise goods by adding liquid for e-cigarettes was result of recognition of their substitutive nature in relation to traditional tobacco products and, consequently, from the desire to evenly distribute the tax burden. An additional circumstance in favor of taxing these products was the fact that, despite the lack of taxation at the EU level, some Member States decided to subject these products to additional tax. Basing the definition of liquids for e-cigarettes on intended use has led to numerous interpretation disputes with tax authorities. As a result, the statutory definition was changed. However, despite the amendment, some interpretation doubts remain.

Keywords: liquid for e-cigarets, excise duty; public finances, state budget revenues, indirect taxes, economic analysis of law, tax reforms.

1. WSTĘP

W 2014 r. Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych¹ wskazała, że m.in. papierosy elektroniczne nie zostały zaklasyfikowane do żadnej z kategorii wyrobów objętych akcyzą w świetle dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych². W 2016 r. Komisja Europejska (dalej: KE) została wezwana do podjęcia działań zmierzających do objęcia papierosów elektronicznych ww. dyrektywą³. Mimo upływu lat nie zostały jednak podjęte żadne działania zmierzające do realizacji tego postulatu⁴. Co za tym idzie – każde państwo członkowskie może w dowolny sposób kształtować swoją politykę podatkową dotyczącą papierosów elektronicznych. Wśród państw unijnych, które zdecydowały

się opodatkować ten produkt, są m.in. Włochy, Portugalia, Węgry i Grecja. Jednocześnie państwa te wykształciły dychoomiczne podatkowo podejście do tych produktów w kontekście tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Część państw opodatkowuje papierosy elektroniczne taką samą stawką jak wyroby tytoniowe⁵, podczas gdy Włochy, Portugalia i Węgry wprowadziły inną stawkę właściwą tylko dla papierosów elektronicznych. Jednakże wspólny dla tych państw jest fakt, że wyroby nowatorskie (w tym płyn do papierosów elektronicznych) są relatywnie niżej opodatkowane niż papierosy tradycyjne⁶.

Na poziomie unijnym nie jest kwestionowane, że pozostawienie państwom członkowskim swobody odnośnie do opodatkowania papierosów elektronicznych może negatywnie

wpłynąć na funkcjonowanie wspólnego rynku⁷. KE rozważa traktowanie papierosów elektronicznych jako odrębnej kategorii⁸ zamiast wpisywania ich do kategorii wyrobów już podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Takie rozdajowe ich rozdzielanie wpłynie na efektywność ich monitorowania. W kontekście całej Wspólnoty opodatkowanie tych produktów doprowadzi natomiast do płynniejszego przepływu towarów oraz ograniczy wysokość obciążeń administracyjnych wynikających z rozbieżnego podejścia poszczególnych państw członkowskich. Wśród zagrożeń, które dostrzeżono, wskazano ryzyko zwiększenia się nielegalnego obrotu produktami wykorzystywanymi do tworzenia papierosów elektronicznych przez konsumentów – zjawisko to zostało zaobserwowane m.in. we Włoszech⁹.

W gronie państw, które zdecydowały się objąć podatkiem akcyzowym płyn do papierosów elektronicznych, znalazła się również Polska. Za opodatkowaniem podatkiem akcyzowym płynów do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich, zdaniem krajowych projektodawców, przemawiał fakt, że papierosy elektroniczne stanowią alternatywę dla papierosów tradycyjnych, a brak ich opodatkowania prowadzi w efekcie do zmiany nawyków konsumpcyjnych kosztem produktu opodatkowanego akcyzą. Tym samym objęcie akcyzą płynów do papierosów elektronicznych zrówna podatkowo traktowanie produktów substytucyjnych¹⁰. Co więcej, papierosy elektroniczne powinny być postrzegane jako używka taka, jak alkohol i papierosy tradycyjne. Objęcie papierosów elektronicznych systemem akcyzowym zdaniem projektodawcy ułatwi i uskuteczni sprawowanie kontroli nad produkcją i przemieszczaniem tych wyrobów oraz obrotem nimi¹¹.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza zachowania interesariuszy w kontekście opodatkowania płynów do papierosów elektronicznych. Przez interesariuszy rozumie się przedsiębiorców działających w tym sektorze. Analiza obejmuje etap projektowania, wdrażania i stosowania przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹². W artykule oceniona zostanie hipoteza, czy rola interesariuszy ewoluowała – z pasywnej na etapie tworzenia definicji płynów do papierosów elektronicznych, sprowadzającej się tylko do zgłaszania uwag, do aktywnej na etapie stosowania tej definicji przez narzucenie kierunku i sposobu jej rozwoju, co doprowadziło do wyłącznie responsywnej postawy organów podatkowych, a w konsekwencji konieczności zmiany definicji legalnej.

2. KSZTAŁTOWANIE DEFINICJI PŁYNÓW DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH

W projekcie z dnia 14 czerwca 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹³ płyn do papierosów elektronicznych został zdefiniowany jako „roztwór wykorzystywany w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę”¹⁴. Początkowo więc definicja płynu do papierosów elektronicznych opierała się na *wykorzystaniu*, co zdaniem interesariuszy mogło ułatwić nieuczciwym podmiotom unikanie opodatkowania.

W ramach zgłoszeń zainteresowania pracami nad projektem¹⁵ (dalej: zgłoszenia lobbingowe) swoje uwagi przedsta-

wiło 90 podmiotów, z czego przeważającą większość stanowiły podmioty zajmujące się produkcją i dystrybucją płynów do papierosów elektronicznych (interesariusze). Ich uwagi ogniskowały się wokół budowy definicji płynów do papierosów elektronicznych. W ramach konsultacji publicznych swoje uwagi zgłosiło natomiast 8 podmiotów (m.in. Fundacja Republikańska, Lewiatan, Krajowa Izba Gospodarcza). Każdy z nich przedstawił krytyczne stanowisko względem projektu ustawy, wskazując albo na zbyt wysoką stawkę akcyzy, albo na niezasadność objęcia podatkiem akcyzowym produktu niezawierającego nikotyny. Co znamienne, w ramach konsultacji publicznych nie wypowiedział się żaden podmiot, który w pełni popierałby podejmowane prace legislacyjne w kontekście zdrowia publicznego.

Interesariusze twierdzili, że ryzyko uznania płynu do papierosów elektronicznych za wyrób akcyzowy będzie uzależnione od wykazania faktycznego wykorzystania produktu przez konsumenta. Postulowano więc, żeby definicja tego płynu umożliwiała jednoznaczną jego identyfikację jako wyrobu akcyzowego, co byłoby możliwe dzięki oparciu definicji na kryterium przeznaczenia. Wskazywano również, że papieros elektroniczny może stanowić substytut tradycyjnego papierosa tylko wtedy, gdy płyn będzie zawierał nikotynę. To ona jest bowiem tym składnikiem, który uzależnia. Płyn do papierosów elektronicznych, który nie zawiera nikotyny, nie powinien być traktowany jako substytut papierosów tradycyjnych, ponieważ nie uzależnia. Dlatego też definicja płynu powinna zostać zawężona tylko do roztworu zawierającego nikotynę. Przemawia za tym również definicja papierosów elektronicznych obowiązująca na poziomie unijnym i krajowym.

Zgodnie z art. 2 pkt 16 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE¹⁶ papierosem elektronicznym jest „wyrób, który może być wykorzystywany do spożycia pary zawierającej nikotynę za pomocą ustnika lub wszelkie elementy tego wyrobu, w tym kartridże, zbiorniczki i urządzenia bez kartridża lub zbiorniczka. Papierosy elektroniczne mogą być jednorazowego użytku albo wielokrotnego napełniania, za pomocą pojemnika zapasowego lub zbiorniczka lub wielokrotnego ładowania za pomocą kartridży jednorazowych”. Definicja ta ma odzwierciedlenie w art. 2 pkt 20 ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych¹⁷.

Tym samym spójność systemu prawnego przemawia za objęciem podatkiem akcyzowym tylko tych płynów do papierosów elektronicznych, które zawierają nikotynę. Traktowanie jako papierosów elektronicznych również tych produktów, które nie zawierają nikotyny, utrudni funkcjonowanie branży. Płyny do papierosów elektronicznych zawierające nikotynę będą bowiem objęte restrykcjami wynikającymi z ww. ustawy i podatkiem akcyzowym, a płyny niezawierające nikotyny będą objęte podatkiem akcyzowym, lecz nie będą objęte restrykcjami wynikającymi z ustaw szczególnych.

Interesariusze zwrócili również uwagę na szerokie zastosowanie składników płynu do papierosów elektronicznych, tj.

glikolu i gliceryny, w codziennym życiu (przemysł kosmetyczny, farmaceutyczny, spożywczy). Trudno będzie jednoznacznie rozgraniczyć, które produkty mają zostać opodatkowane, a które nie¹⁸. Ich duża dostępność w aptekach czy też sklepach chemicznych oraz łatwość przygotowania bazy do płynu do papierosów elektronicznych, zawierającej glikol bądź glicerynę, może doprowadzić do powstania szarej strefy i obejścia systemu akcyzowego. To w konsekwencji może wpłynąć na konkurencyjność legalnie działających podmiotów. Zwrócono również uwagę na trudności, jakie pojawią się przy odróżnieniu przeznaczenia akcyzowego glikolu i gliceryny od przeznaczenia nieakcyzowego w przypadku nabycia tych składników np. w aptece. Niejednoznaczność dotycząca ich wykorzystania w kontekście podatku akcyzowego będzie znacząco utrudniała przeprowadzenie kontroli czy postępowań podatkowych przez organy podatkowe.

W odpowiedzi na uwagi przedstawicieli branży Ministerstwo Finansów wskazało, że płyny do papierosów elektronicznych niezawierające nikotyny mogą stanowić produkt, od którego można się uzależnić, a także substytut tradycyjnych papierosów. W uzasadnieniu projektu nowelizacji zauważono, że: „Definicja płynu do papierosów elektronicznych ma szerszy zakres niż ta zawarta w ustawie o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych z uwagi na inne cele obu ustaw. Podatkowa specyfika wprowadzanych przepisów musi uwzględniać m.in. aspekt budżetowy oraz kwestie kontroli i poboru podatku akcyzowego. W konsekwencji skuteczna kontrola płynów do papierosów elektronicznych wymusza objęcie podatkiem wszystkich płynów służących do napełniania papierosów elektronicznych, bez względu na zawartość nikotyny”¹⁹.

Odnosnie do różnorodnego przeznaczenia glikolu i gliceryny wskazano natomiast, że jedynie wykorzystanie do papierosów elektronicznych będzie rodziło obowiązki na gruncie podatku akcyzowego. Ministerstwo Finansów przychyliło się jednak do wątpliwości związanych z oparciem definicji płynu do papierosów elektronicznych na kryterium wykorzystania.

W efekcie zgłoszeń lobbingowych płyn do papierosów elektronicznych został zdefiniowany jako „roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę”²⁰. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z powyższą definicją wpłynął do Sejmu w dniu 25 października 2017 r. W trakcie prac parlamentarnych definicja ta nie uległa zmianie. Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym²¹ została podpisana przez Prezydenta w dniu 4 stycznia 2018 r. Zgodnie z art. 5 miała ona wejść w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia. Jednocześnie w art. 2 wskazano, że do dnia 31 grudnia 2018 r. zamiast efektywnych stawek podatku stosuje się zerową stawkę akcyzy. Następnie ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym²² wydłużono okres stosowania stawki 0 zł do dnia 30 czerwca 2020 r., Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich²³ zaniechano natomiast poboru podatku akcyzowego od podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem

akcyzowym lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są płyn do papierosów elektronicznych lub wyroby nowatorskie. Zaniechanie poboru podatku miało zastosowanie do płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w stosunku do których obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstał w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. Tym samym do efektywnego opodatkowania podatkiem akcyzowym płynów do papierosów elektronicznych doszło dopiero w dniu 1 października 2020 r.

3. KSZTAŁTUJĄCA SIĘ LINIA INTERPRETACYJNA

Wątpliwości, które interesariusze zgłaszali w trakcie projektowania definicji płynu do papierosów elektronicznych, znalazły odzwierciedlenie na etapie stosowania prawa. Oparcie definicji tego wyrobu na kryterium przeznaczenia doprowadziło do tego, że przedsiębiorcy chcieli jednoznacznie ocenić, czy będą objęci obowiązkami z zakresu podatku akcyzowego, czy też nie. Odwołanie się do przeznaczenia w definicji płynów do papierosów elektronicznych wpisywało się w ogólną systematykę ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Determinowanie zakresu opodatkowania kryterium przeznaczenia jest właściwe m.in. dla produktów ropopochodnych, przeznaczonych do celów innych niż napędowe i opałowe, czy też olejów opałowych. Ze względu na doświadczenie orzecznicze sądów administracyjnych oraz oparcie definicji na kryterium przeznaczenia („roztwór przeznaczony do wykorzystania”) wysoce prawdopodobne było, że jednym ze sposobów uniknięcia systemu akcyzowego w przypadku komponentów wykorzystywanych do produkcji płynu do papierosów elektronicznych będzie powoływanie się na przeznaczenie inne niż akcyzowe. Dowodem potwierdzającym tę tezę są interpretacje indywidualne, w których już w stanie faktycznym determinowano nieakcyzowe przeznaczenie, co w konsekwencji oznaczało, że produkt jest nieopodatkowany.

W interpretacji indywidualnej z dnia 15 kwietnia 2021 r.²⁴ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) rozpatrywał stan faktyczny, w którym wnioskodawca zamierzał rozpocząć działalność gospodarczą w zakresie konfekcjonowania i sprzedaży aromatów, które nie będą miały konkretnego przeznaczenia: „Aromaty będą się składać z mieszaniny różnych koncentratów jakości spożywczej (substancje smakowo-zapachowe), glikolu propylenowego i/lub opcjonalnie alkoholu etylowego. [...]”

Na etapie konfekcjonowania i sprzedaży (zarówno na rzecz klientów indywidualnych, jak i biznesowych) Spółka nie będzie nadawać aromatom określonego przeznaczenia. W szczególności Spółka nie będzie zamieszczać na stronach internetowych informacji o szczególnym zastosowaniu aromatów. [...]

Spółka nie będzie zatem konfekcjonować i sprzedawać aromatów z przeznaczeniem do wykorzystania w jakkolwiek określony sposób (w tym jako roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych)²⁵.

W ramach interpretacji indywidualnej wnioskodawca zamierzał ustalić, czy aromaty będą stanowić płyn do papierosów elektronicznych w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. i jako wyroby akcyzowe będą rodzić

obowiązki podatkowe wynikające z tej ustawy. W jego ocenie aromaty nie będą stanowiły płynu do papierosów elektronicznych, a tym samym nie będą opodatkowane akcyzą ze względu na przeznaczenie.

Dyrektor KIS wskazał, że „sprzedaż przez Wnioskodawcę na rzecz klientów indywidualnych i biznesowych aromatów, które nie będą przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych, nie będzie rodzić obowiązku podatkowego w akcyzie w zakresie dotyczącym płynu do papierosów elektronicznych. W przedstawionej sytuacji na Spółce nie będą zatem ciążyły obowiązki w zakresie podatku akcyzowego wynikające z przepisów ustawy oraz z przepisów wykonawczych ustawy o podatku akcyzowym”²⁶.

W rezultacie złożono liczne wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, w których stan faktyczny opierał się na bezpośrednim wskazaniu, że dany produkt będzie miał inne przeznaczenie niż akcyzowe, co w rzeczywistości determinowało treść rozstrzygnięcia organu podatkowego. Interpretacje te świadczą zatem o tym, że problemy zgłaszane na etapie projektowania definicji płynu do papierosów elektronicznych, dotyczące jednoznacznego określenia, czy dany produkt jest opodatkowany akcyzą, czy też nie, wystąpiły w praktyce. Interesariusze wskazywali, że trudno będzie wyraźnie rozgraniczyć, które produkty są opodatkowane, a które nie.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁷ regulującymi wydawanie interpretacji indywidualnych organ interpretacyjny nie jest uprawniony do ingerowania w stan faktyczny, jego kwestionowania czy też uzupełniania, lecz jest nim związany²⁸. Jego rolą jest ocenić stanowisko wnioskodawcy przez pryzmat przedstawionego stanu faktycznego jako prawidłowe albo nieprawidłowe²⁹. Skoro więc w opisie stanu faktycznego zostało wskazane, że produkt nie jest przeznaczony do papierosów elektronicznych, to Dyrektor KIS był tym stwierdzeniem związany – nie mógł zakwestionować ani pominąć tej okoliczności. Jednocześnie powołując się na niewykorzystywanie danego wyrobu w papierosach elektronicznych, wnioskodawcy niejako narzucali treść interpretacji – musiała ona potwierdzić brak opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Wnioski o interpretacje zawierające w opisie stanu faktycznego założenie, że przeznaczenie wyrobu będzie nieakcyzowe, gwarantowały i gwarantują pozorną ochronę. „[...] jeżeli w toku postępowania podatkowego organy podatkowe ustalą stan faktyczny opodatkowania w sposób [...] odmienny od tego, który stanowił stan faktyczny udzielonej przednio interpretacji prawa podatkowego, interpretacja ta, z powodu i w zakresie różnicy wymienionych stanów faktycznych, nie będzie uzasadniała ochrony prawnej na podstawie art. 14c Ordynacji podatkowej”³⁰. Tym samym, gdyby w toku postępowania ustalono (potwierdzono) akcyzowe przeznaczenie wyrobu, to uzyskana wcześniej interpretacja nie gwarantowałaby ochrony, o której mowa w art. 14k o.p.

Zdaje się, że również Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) dostrzegł motywy występowania z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej, w których opis stanu faktycznego determinował zakres opodatkowania. Przy czym należy mieć na uwadze, że nie zawsze chęć uzyskania interpretacji miała na celu obejście systemu podatkowego. Ta grupa interpretacji, oparta na wskazaniu już w

opisie stanu faktycznego przeznaczenia wyrobu, jest niejednolita. Niemniej Szef KAS zdecydował się zmienić niektóre z nich³¹.

W piśmie z dnia 23 czerwca 2022 r., uchylającym jedną z interpretacji indywidualnych, wskazał, że ocena przeznaczenia akcyzowego powinna być dokonywana w trzech płaszczyznach: „Po pierwsze, dany wyrób ma «przeznaczenie akcyzowe» gdy od momentu wytworzenia na terytorium kraju, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu poprzez dystrybucję aż do faktycznego zużycia lub użycia, zamiar ten nie uległ zmianie, a ostateczny nabywca zamówił wytworzenie lub sprowadzenie z za granicy wyrobu, który miał być (jest) wyrobem akcyzowym.

W tym przypadku, wyrób od początku swego bytu jest wyrobem akcyzowym i nigdy nie przestanie nim być nawet gdy ostatecznie nie dojdzie do jego zamierzonego «akcyzowego» użycia lub zużycia.

Po drugie, wyrób wytworzony na terytorium kraju lub sprowadzony z za granicy «bez przeznaczenia akcyzowego» nie jest wyrobem akcyzowym. Musi to jednak wynikać z faktycznych okoliczności oraz dowodów posiadanych przez producenta lub importera (nabywcy wewnątrzwspólnotowego) lub handlowca hurtowego albo detalicznego.

Jeżeli jednak na określonym etapie obrotu nastąpi zmiana przeznaczenia tego wyrobu na cele akcyzowe, podatnikiem staje się ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie. [...]

Kolejno, o przeznaczeniu decyduje świadomość podmiotu, który wytworzył na terytorium kraju lub sprowadził z za granicy wyrób i brał pod uwagę, że wyrób ten – niezależnie od zamówienia lub oferty sprzedaży – może mieć przeznaczenie akcyzowe. Wystarczy więc, że krajowy producent lub importer (nabywca wewnątrzwspólnotowy) ma świadomość, że wyrób ten może na kolejnych etapach obrotu zmienić przeznaczenie na akcyzowe, aby stać się podatnikiem podatku akcyzowego. Zamiar pojmowany czysto subiektywnie, tj. wzięcie pod uwagę, że w momencie wytworzenia lub przywozu z za granicy wyrób może na kolejnych etapach obrotu zmienić przeznaczenie na akcyzowe, czyni producenta (lub inny podmiot wprowadzający wyrób do obrotu) podatnikiem akcyzy”³².

W konsekwencji takiej analizy Szef KAS zaczął kwestionować część wydanych wcześniej interpretacji indywidualnych³³.

Jednocześnie składano również wnioski o wydanie interpretacji, które w opisie stanu faktycznego determinowały akcyzowe przeznaczenie, ale zmierzały do zakwestionowania opodatkowania niektórych produktów, tj. glikolu, gliceryny, aromatów i shotów nikotynowych, ze względu na budowę definicji płynu do papierosów elektronicznych. Interpretacje dotyczyły zatem tych produktów, na które na etapie procesu legislacyjnego zwracali uwagę interesariusze, a które są ogólnodostępne bądź przez swoje właściwości fizykochemiczne nie nadają się do samodzielnego wykorzystania w papierosie elektronicznym.

W interpretacji indywidualnej z dnia 19 listopada 2021 r.³⁴ Dyrektor KIS odniósł się do wątpliwości wnioskodawcy co do opodatkowania akcyzą czystego glikolu propylenowego i czystej gliceryny, które służyły konsumentom do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych. Badania fizykochemicz-

ne, na które powołał się wnioskodawca, wskazywały, że te składniki nie są roztworami, tylko substancjami. Jednocześnie nie nadają się one do bezpośredniego wiania do papierosów elektronicznych.

W ocenie wnioskodawcy glikol i gliceryna nie mogą być traktowane jako płyn do papierosów elektronicznych. Jego zdaniem należy analizować oddzielnie każdy człon definicji takiego płynu, tj.:

- 1) „roztwór [...] zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny”,
- 2) „przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych”,
- 3) „w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę”.

Dalej wnioskodawca zauważył, że definicja ta ma charakter kaskadowy, tj. aby dokonać kwalifikacji produktu, trzeba po kolei:

- 1) zdecydować (ocenić), czy jest to roztwór,
- 2) zdecydować, czy jest on przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych;
- 3) „Ostatni człon definicji «w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę» ma już charakter doprecyzowujący. Jednoznacznie wynika to z frazy «w tym», która została użyta przed frazą «baza do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę»³⁵.

Wnioskodawca powołał się też na nauki chemiczne i wskazał, że substancja to jednorodny związek chemiczny o stałym, określonym składzie chemicznym, jakościowym i strukturalnym, spełniającym kryterium stałości składu. Podczas gdy roztwór to mieszanina dwóch lub więcej związków chemicznych lub pierwiastków chemicznych. Tym samym terminy „roztwór” i „substancja” nie są synonimami. Skoro zatem glikol i gliceryna są substancjami, wnioskodawca uznał, że nie mogą one być traktowane jako płyn do papierosów elektronicznych.

W dalszej kolejności zaznaczył, że z definicji płynu do papierosów elektronicznych wynika, że to roztwór ma być przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych. „Jeżeli [...] sama gliceryna oraz sam glikol nie są roztworami nie ma potrzeby analizy, czy są one «przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych»³⁶.

Wnioskodawca przyjął również, że posłużenie się w definicji frazą „w tym” nie umożliwi zakwalifikowania jako płynu do papierosów elektronicznych produktów innych niż roztwór. Owo „w tym” oznacza bowiem jedynie składnik wcześniej zdefiniowanego zbioru. „[...] posłużenie się w definicji sformułowaniem «w tym baza zawierająca glikol lub glicerynę», oznacza, że opis po frazie «w tym» ma mieścić się w znaczeniu pojęciowym «roztworu przeznaczonego do wykorzystania w papierosach elektronicznych».

Użycie przez ustawodawcę frazy «w tym» sprawia, że aby «baza zawierająca glikol oraz glicerynę» mogła być uznana za płyn do papierosów elektronicznych musi jednocześnie wypełniać cechy semantyczne «roztworu przeznaczonego do wykorzystania w papierosach elektronicznych». Jeżeli więc określona substancja nie jest «roztworem» to nie może na podstawie opisu po frazie «w tym» zostać uznana za płyn do papierosów elektronicznych³⁷.

Dyrektor KIS nie zgodził się ze stanowiskiem wnioskodawcy. Na wstępie powołał się na autonomię prawa podatko-

wego i próbował udowodnić, że na gruncie tego prawa nie ma znaczenia, jak definiuje się w innych dyscyplinach nauki roztwór czy też substancję. Ustawodawca w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. nie wprowadził zaś takiego rozróżnienia i nie zdefiniował tych pojęć. Kluczowym argumentem Dyrektora KIS było odwołanie się do *ratio legis* opodatkowania płynów do papierosów elektronicznych: „[...] nie można w tym kontekście pominąć, że zamiarem ustawodawcy było objęcie akcyzą wszystkich wyrobów, które docelowo służą użytkownikom do «spożywania» w papierosie elektronicznym, w tym baz służących do komponowania tych płynów, których głównymi składnikami są właśnie glikol propylenowy i gliceryna farmaceutyczna. Wyłączenie tych produktów (glikolu i gliceryny), stanowiących najważniejszy półprodukt do wytwarzania roztworów służących do papierosów elektronicznych, z opodatkowania akcyzą godziłoby w ideę racjonalnego prawodawcy i stałoby w sprzeczności z celem opodatkowania – tj. traktowania wszystkich substytutów klasycznych wyrobów tytoniowych jako wyrobów akcyzowych³⁸.

Organ zakwestionował stanowisko wnioskodawcy argumentami natury celowościowej oraz powołaniem na autonomię prawa podatkowego. Jednocześnie nie podjął głębszej merytorycznej dyskusji.

Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym „rozłożono na czynniki pierwsze” budowę definicji płynu do papierosów elektronicznych, wystąpiło jeszcze kilku przedsiębiorców³⁹.

Interpretacje te zostały zaskarżone do wojewódzkich sądów administracyjnych, które przyznały rację Dyrektorowi KIS. W wyroku z dnia 24 marca 2022 r.⁴⁰ WSA w Gorzowie Wielkopolskim zgodził się z argumentacją organu odwołującą się do racjonalności ustawodawcy oraz celu objęcia opodatkowaniem płynów do papierosów elektronicznych. Sąd wskazał, że: „Poszukując *ratio legis* spornych zapisów, warto odwołać się do uzasadnienia projektu ustawy obejmującej opodatkowaniem akcyzą dwóch nowych kategorii wyrobów akcyzowych płynu do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich. Wskazuje się tam mianowicie, że «Podatkowa specyfika wprowadzanych przepisów musi uwzględniać m.in. aspekt budżetowy oraz kwestie kontroli i poboru podatku akcyzowego. W konsekwencji skuteczna kontrola płynów do papierosów elektronicznych wymusza objęcie podatkiem wszystkich płynów służących do napełniania papierosów elektronicznych, bez względu na zawartość nikotyny».

[...]

Uwzględniając zatem przedstawione wcześniej *ratio legis* spornej regulacji oraz przyjmując, iż ustawodawca działał racjonalnie, należy przypisać mu wolę objęcia opodatkowaniem również innych wyrobów niż finalny płyn wlewany do papierosów elektronicznych, tzn. również półproduktów, m. in.: roztworów beznikotynowych, baz z glikolem lub gliceryną i mieszanin, przeznaczonych do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych⁴¹.

WSA w Gorzowie Wielkopolskim nie odniósł się jednak do użycia w definicji płynu do papierosów elektronicznych terminu „roztwór” ani do znaczenia sformułowania „w tym” dla dekodowania zbioru produktów, które powinny być traktowane jako płyn do papierosów elektronicznych.

Podobne stanowisko do zaprezentowanego powyżej zajęli m.in. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 6 października 2022 r.⁴² oraz WSA w Kielcach w wyroku z dnia 14 kwietnia 2022 r.⁴³

Nad zasadnością poglądu wnioskodawcy, abstrahując od skupiania się jedynie na *ratio legis*, pochylił się WSA w Krakowie w wyroku z dnia 29 marca 2022 r.⁴⁴ Wskazał, że kwalifikacja produktu dla celów podatku akcyzowego powinna uwzględniać właściwości fizykochemiczne. „Organ nie jest uprawniony do tego by związkom chemicznym czy substancjom przypisywać odmienne właściwości czy też samodzielnie zmieniać kwalifikację tych związków”⁴⁵. Sąd uznał, że dokonana przez organ wykładnia definicji płynu do papierosów ma charakter rozszerzający i zmierza do uszczelnienia funkcjonowania systemu. Jednakże podejmowanie prób naprawiania błędów legislacyjnych ustawodawcy w drodze wykładni przepisów jest niedopuszczalne.

Powyższy wyrok WSA w Krakowie został jednak uchylony przez NSA⁴⁶, który w pełni zgodził się ze stanowiskiem organu, prezentowanym m.in. w interpretacji indywidualnej.

Spory, które powstały na gruncie definicji płynu do papierosów elektronicznych, nie zostały rozwiązane przez jej merytoryczną, ale przez odwołanie się do celu ustawodawcy.

4. KONSEKWENCJE SPORÓW INTERPRETACYJNYCH

Odnosnie do definicji płynu do papierosów elektronicznych ukształtowały się dwa podejścia interpretacyjne. Część podatników zamierzała przez powołanie się na nieaktywne przeznaczenie wyrobu uniknąć obowiązków związanych z podatkiem akcyzowym. W wyniku kontroli Szefa KAS część z tych interpretacji została zmieniona. Drugie podejście interpretacyjne opierało się na analizie konstrukcji definicji płynu do papierosów elektronicznych, tj. zmierzano do wyłączenia z zakresu przedmiotowego opodatkowania produktów wykorzystywanych w papierosach elektronicznych, przy czym aktywne przeznaczenie nie było ukrywane.

Wydane interpretacje indywidualne pośrednio potwierdziły, że wątpliwości co do kształtu wspomnianej definicji, zgłaszane jeszcze na etapie procesu legislacyjnego przez interesariuszy, okazały się zasadne. Problem ten został również dostrzeżony przez Ministerstwo Finansów, które zdecydowało się na wypracowanie wspólnie z interesariuszami nowej definicji płynu do papierosów elektronicznych. Zgodnie z rekomendacjami Forum Akcyzowego przez ten płyn powinno się rozumieć „roztwór nadający się do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”⁴⁷. Tym samym planowano wrócić do pierwotnej koncepcji definicji płynu do papierosów elektronicznych, opierającej się na kryterium „nadawania się”. Byłoby to zarazem odejście od kryterium „wykorzystania”, użytego w pierwotnej wersji definicji, oraz kryterium „przeznaczenia”, które jest bardzo dobrze znane na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Przedstawione wyżej wątpliwości doprowadziły do tego, że ostatecznie definicja została zmieniona. Ustawą z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁴⁸ nadano jej następujące brzmienie: „roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach

elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę, przy czym roztwór uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż”.

Doprecyzowano przy tym, co należy rozumieć przez sformułowanie „przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych”. Jak wskazano w uzasadnieniu ww. ustawy, zmiana definicji wynika również z doświadczenia organów podatkowych z kontroli podatkowych, w których trakcie stwierdzano próby uniknięcia opodatkowania. „Wyroby, które ze względu na swój skład surowcowy albo formę opakowania czy wreszcie miejsce sprzedaży w wyspecjalizowanych punktach mogły być użyte bezpośrednio jako płyn do papierosów elektronicznych albo jako baza do sporządzenia tego roztworu (np. aromaty), były deklarowane jako np. aromat do kominów czy odświeżacz powietrza”⁴⁹.

Kwalifikacja podatkowa produktu jako wyrobu aktywnego będzie dokonywana według kryterium jego zasadniczego charakteru, składu i właściwości fizykochemicznych, bez względu na miejsce sprzedaży. W doktrynie podnosi się jednak kwestię, że zastosowane w definicji sformułowanie „może być użyty” zdaje się zbyt niejasne, by determinować zakres opodatkowania, i dlatego może się stać kolejną przyczyną sporów między podatnikami i organami podatkowymi⁵⁰.

5. PODSUMOWANIE

Mogłoby się wydawać, że doprecyzowanie definicji płynu do papierosów elektronicznych efektywnie zakończy spór. Część wątpliwości, które były zgłaszane przez interesariuszy m.in. w zakresie opodatkowania glikolu i gliceryny, będących substancjami, podczas gdy w definicji użyto pojęcia „roztworu”, pozornie została wyjaśniona.

Dyrektor KIS zaczął różnicować zasady opodatkowania glikolu i gliceryny jako substancji względem pozostałych komponentów płynu do papierosów elektronicznych. W interpretacji indywidualnej z dnia 23 marca 2023 r. wskazał, że: „Zaznaczenia wymaga, że wprowadzona w powyższej nowelizacji ustawy zmiana, definiuje płyn do papierosów elektronicznych jako roztwór, czyli w powszechnym rozumieniu tego pojęcia, jednorodną mieszaninę dwóch lub więcej związków chemicznych. Tymczasem ani gliceryna, ani glikol (jako pojedyncze, osobne substancje) takimi mieszaninami nie są. Zatem nie spełniają one przesłanki wynikającej z przedmiotowej definicji.

[...]

Poszczególne komponenty, które nie stanowią roztworu lub ich skład i właściwości fizykochemiczne nie wskazują na użycie w papierosach elektronicznych w celu efektywnej konsumpcji, jak np. sama gliceryna czy sam glikol, nie podlegają opodatkowaniu akcyzą”⁵¹.

Wydawało się, że część wątpliwości dotyczących definicji płynu do papierosów elektronicznych została jednoznacznie wyjaśniona, w praktyce okazało się jednak inaczej. Z tego powodu w dniu 21 czerwca 2024 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gli-

ceryny⁵². Zdecydował się odejść od różnicowania konsekwencji podatkowych w zależności od charakteru chemicznego (substancja czy roztwór). Przyjął, że glikol i gliceryna mogą samodzielnie tworzyć bazę do roztworu, a tym samym baza nie musi być roztworem. Nie ma znaczenia, że ww. składniki są substancjami. To oznacza, że sam glikol i sama gliceryna mogą być opodatkowane akcyzą. Aby ocenić, czy mają one zostać opodatkowane, czy też nie, należy uwzględnić „okoliczności niepodatkowe”, jak m.in. miejsce sprzedaży. „Nato miast dla uznania, że glikol lub gliceryna mogą być użyte w papierosach elektronicznych, w świetle zmienionej definicji, wystarczająca będzie w konkretnych sytuacjach okoliczność powiązania z miejscem ich sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż, takim jak np. wyspecjalizowane sklepy i punkty sprzedaży, gdzie oferowane są wyroby tytoniowe, płyny do papierosów elektronicznych, wyroby nowatorskie i ich substytuty lub urządzenia i akcesoria do używania tych wyrobów akcyzowych”⁵³.

Spór, który od kilku lat ogniskuje się wokół definicji płynu do papierosów elektronicznych, potwierdza oczywistą tezę – największym wyzwaniem stojącym przed ustawodawcą jest stworzenie spójnej, jasnej i konkretnej definicji przedmiotu opodatkowania. Jej tworzenie powinno się opierać na dialogu z interesariuszami oraz z wykorzystaniem doświadczenia orzeczniczego. W przypadku definicji płynu do papierosów elektronicznych wątpliwości wynikały z nieprecyzyjnego użycia pojęć. Każdy element definicji ma konkretne znaczenie – nie powinno być tak, że w definicji ustawodawca posługuje się terminem „roztwór”, ale kiedy prawo jest interpretowane i stosowane, to przyjmuje się, że „roztwór” jest synonimem „substancji”. Nie może być również tak, że błędy legislacyjne naprawiane są wykładnią celowościową. Nie można też godzić się na to, by Minister Finansów w drodze interpretacji ogólnej próbował udoskonalić definicję legalną, a jednocześnie kwestionował interpretacje indywidualne, w których Dyrektor KIS potwierdził, że glikol ze względu na to, że jest substancją, nie może być opodatkowany akcyzą.

Labilne podejście interpretacyjne do definicji płynu do papierosów elektronicznych może być postrzegane jako naruszające zasadę zaufania do państwa. Te wszystkie sprzeciwy, które pojawiły się w ramach tego sporu, sugerują, że problem nie został jeszcze rozwiązany, a wspomniana interpretacja ogólna Ministra Finansów świadczy o tym, że spór wejdzie na nowy poziom. Jeśli weźmie się pod uwagę liczne interpretacje, które pojawiły się na gruncie poprzedniej definicji oraz na gruncie uzupełnionej definicji, wydaje się, że jedynym słusznym rozwiązaniem byłoby stworzenie nowej definicji, a nie jej uzupełnianie, doprecyzowywanie w interpretacji ogólnej.

W procesie uchwalania, wdrażania, a następnie stosowania prawa rola interesariuszy ewoluowała, a tym samym postawiona hipoteza okazała się prawdziwa. Na etapie stanowienia prawa ich postawa była pasywna, interesariusze dostosowywali się do okoliczności kreowanych głównie przez Ministra Finansów. Na etapie stosowania prawa to oni jednak przejęli inicjatywę – ich wnioski o wydanie interpretacji nie tylko potwierdzały uwagi zgłaszane na etapie procesu legislacyjnego, ale również współkreowały linię interpretacyjną. Rola organów podatkowych stała się w pewnym momencie

responsywna, przy czym odpowiedź na zachowania interesariuszy była spóźniona względem podejmowanych przez nich działań, o czym świadczą wydawane po czasie interpretacje Szefa KAS, uchylające interpretacje indywidualne, czy też interpretacja ogólna Ministra Finansów.

Przypisy

- 1 Ang. Economic and Financial Affairs Council – ECOFIN.
- 2 Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24.
- 3 *Akcyza. Komentarz*, red. M. Zimny, wyd. 2, Warszawa 2020.
- 4 EURACTIV, *The EU future of novel tobacco products*, Special Report, Sep. 2022 – Jan. 2023, <https://en.euractiv.eu/wp-content/uploads/sites/2/special-report/The-EU-future-of-novel-tobacco-products.pdf>, dostęp: 26.06.2024.
- 5 M.in. Grecja, Słowacja, Niderlandy.
- 6 A. Nowak-Far, *Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich – nieuzasadniona preferencja branży w Polsce*, „Kontrola Państwowa” 2020, nr 1, s. 99-115.
- 7 Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji dla Rady dotyczące dyrektywy 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, Bruksela, dnia 12.01.2018 r., COM (2018) 17 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/ALL/?uri=COM:2018:0017:FIN>, dostęp: 10.07.2024.
- 8 Tzw. *heated tobacco products* – HTP.
- 9 European Commission, *Study on Council directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Executive summary*, Luxembourg 2020, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/03373>, dostęp: 27.06.2024.
- 10 M. Sadyńska, *Akcyza na płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2, s. 25-31.
- 11 Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – ocena skutków regulacji*, nr w wykazie prac UD263, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440488/12440489/dokument295684.pdf>, dostęp: 25.06.2024.
- 12 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.
- 13 Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt z dnia 14 czerwca 2017 r. – ustawa z dnia [...] o zmianie ustawy o podatku akcyzowym*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440488/12440489/dokument294835.pdf>, dostęp: 25.06.2024.
- 14 Art. 2 ust. 1 pkt 35, który ma być dodany do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.
- 15 Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – zgłoszenia lobbingsowe*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12299602/katalog/12440487#12440487>, dostęp: 23.06.2024.
- 16 Dz. Urz. UE L 127 z 29.04.2014, s. 1.
- 17 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 700 ze zm.
- 18 W tym zakresie powołano się na doświadczenie orzecznicze w zakresie suszu tytoniowego i próby obejścia systemu akcyzowego przez wskazywanie, że jest to produkt wykorzystywany jako wyściółka dla zwierząt, materiał do kompostowania czy nawożenia.
- 19 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/4422ADB7004DA71DC12581C5005C416D/%24File/1963-uzasadnienie.docx>, s. 6, dostęp: 10.07.2024.
- 20 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963 (VIII kad.), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1963>, dostęp: 24.06.2024.
- 21 Dz.U. z 2018 r. poz. 137.
- 22 Dz.U. poz. 2404.
- 23 Dz.U. poz. 1159.
- 24 0111-KDIB3-3.4013.43.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/434646>, dostęp: 10.07.2024.
- 25 Tamże.
- 26 Tamże. Analogiczne stanowisko zawierają m.in. interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora KIS:
 - 1) z dnia 15 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.44.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433585>, dostęp: 10.07.2024;

- 2) z dnia 14 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.18.2021.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433039>, dostęp: 10.07.2024;
- 3) z dnia 14 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.17.2021.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433640>, dostęp: 10.07.2024;
- 4) z dnia 9 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.58.2021.1.MK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433648>, dostęp: 10.07.2024;
- 5) z dnia 9 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.27.2021.1.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/431982>, dostęp: 10.07.2024;
- 6) z dnia 9 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.26.2021.1.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/431968>, dostęp: 10.07.2024;
- 7) z dnia 14 stycznia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.193.2020.2.MK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433298>, dostęp: 10.07.2024.
- ²⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.
- ²⁸ K. Teszner, w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
- ²⁹ Wyroki:
- 1) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 1421/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/93CBD8434F>, dostęp: 11.07.2024;
 - 2) WSA w Warszawie z dnia 26 września 2014 r., III SA/Wa 922/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F36878F86>, dostęp: 11.07.2024.
- ³⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 11 kwietnia 2017 r., II FSK 738/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F23652C42C>, dostęp: 11.07.2024.
- ³¹ Interpretacje te dotyczyły sprzedaży komponentów do produkcji płynów do papierosów elektronicznych, które nie miały określonego przeznaczenia, lecz można było je kupić w sklepie z papierosami elektronicznymi.
- ³² DOP7.8101.37.2022.HEMD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496110>, dostęp: 11.07.2024.
- ³³ Zob. m.in. zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 23 czerwca 2022 r., DOP7.8101.38.2022.HEMD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496150>, dostęp: 11.07.2024.
- ³⁴ 0111-KDIB3-3.4013.231.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/470222>, dostęp: 11.07.2024.
- ³⁵ Tamże.
- ³⁶ Tamże.
- ³⁷ Tamże.
- ³⁸ Tamże.
- ³⁹ Zob. m.in. interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora KIS:
- 1) z dnia 11 stycznia 2022 r., 0111-KDIB3-3.4013.332.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/477394>, dostęp: 11.07.2024;
 - 2) z dnia 2 grudnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.265.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/472321>, dostęp: 11.07.2024;
 - 3) z dnia 19 listopada 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.217.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/470141>, dostęp: 11.07.2024.
- ⁴⁰ I SA/Go 39/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/84820D28BE>, dostęp: 11.07.2024.
- ⁴¹ Tamże.
- ⁴² III SA/Po 63/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4AA8E1181A>, dostęp: 11.07.2024.
- ⁴³ I SA/Ke 42/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6696F76262>, dostęp: 11.07.2024.
- ⁴⁴ I SA/Kr 121/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A53C75EFA9>, dostęp: 11.07.2024.
- ⁴⁵ Tamże.
- ⁴⁶ Wyrok z dnia 28 marca 2023 r., I FSK 1492/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/70D43FF7A6>, dostęp: 11.07.2024.
- ⁴⁷ Forum Akcyzowe, *Rekomendacje Forum Akcyzowego dotyczące papierosów elektronicznych*, Warszawa, 15 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/rekomendacje-forum-akcyzowego>, dostęp: 26.06.2024.
- ⁴⁸ Dz.U. poz. 2707.
- ⁴⁹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2764 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/B55031AF90F193C-3C12588F000318B16/%24File/2764-uzas.docx>, s. 1, dostęp: 12.07.2024.
- ⁵⁰ J. Matarewicz, w: *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 2.
- ⁵¹ 0111-KDIB3-3.4013.20.2023.1.MAZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/536998>, dostęp: 11.07.2024. Zob. także interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora KIS:
- 1) z dnia 17 lipca 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.167.2023.1.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/553540>, dostęp: 12.07.2024;
 - 2) z dnia 25 lipca 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554637>, dostęp: 12.07.2024;
 - 3) z dnia 4 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.182.2023.2.JSU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/556677>, dostęp: 12.07.2024.
- ⁵² DAG1.8101.1.2024, Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 66.
- ⁵³ Tamże.

Bibliografia

Literatura

- Akcyza. *Komentarz*, red. M. Zimny, wyd. 2, Warszawa 2020.
- EURACTIV, *The EU future of novel tobacco products*, Special Report, Sep. 2022 – Jan. 2023, <https://en.euractiv.eu/wp-content/uploads/sites/2/special-report/The-EU-future-of-novel-tobacco-products.pdf>, dostęp: 26.06.2024.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024.
- Nowak-Far A., *Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich – nieuzasadniona preferencja branży w Polsce*, „Kontrola Państwowa” 2020, nr 1.
- Sadzińska M., *Akcyza na płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2, s. 25-31.
- Teszner K., w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.

Źródła internetowe

- Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – zgłoszenia lobbingowe*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12299602/katalog/12440487#12440487>, dostęp: 23.06.2024.

Akty prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE, Dz. Urz. UE L 127 z 29.04.2014, s. 1.
- Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, Dz.U. poz. 1159.
- Ustawa z dnia 11 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2707.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 700 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. 2018 r. poz. 137.
- Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. poz. 2404.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., II FSK 738/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F23652C42C>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 28 marca 2023 r., I FSK 1492/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/70D43FF7A6>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 marca 2022 r., I SA/Go 39/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/84820D28BE>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 kwietnia 2022 r., I SA/Ke 42/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6696F76262>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 1421/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/93CBD8434F>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 marca 2022 r., I SA/Kr 121/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A53C75EFA9>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 października 2022 r., III SA/Po 63/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4AA8E1181A>, dostęp: 11.07.2024.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2014 r., III SA/Wa 922/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F36878F86>, dostęp: 11.07.2024.

Interpretacje ogólne

- Interpretacja ogólna nr DAG1.8101.1.2024 Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny, Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 66.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 2 grudnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.265.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/472321>, dostęp: 11.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 4 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.182.2023.2.JSU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/556677>, dostęp: 12.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 9 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.26.2021.1.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/431968>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 9 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.27.2021.1.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/431982>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 9 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.58.2021.1.MK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433648>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 stycznia 2022 r., 0111-KDIB3-3.4013.332.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/477394>, dostęp: 11.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.17.2021.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433640>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.18.2021.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433039>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 stycznia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.193.2020.2.MK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433298>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.43.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/434646>, dostęp: 10.07.2024.

- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.44.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/433585>, dostęp: 10.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 lipca 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.167.2023.1.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/553540>, dostęp: 12.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 listopada 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.217.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/470141>, dostęp: 11.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 listopada 2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.231.2021.1.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/470222>, dostęp: 11.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 23 marca 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.20.2023.1.MAZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/536998>, dostęp: 11.07.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 lipca 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554637>, dostęp: 12.07.2024.
- Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 23 czerwca 2022 r., wydana przez Szefa KAS, DOP7.8101.37.2022.HEMD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496110>, dostęp: 11.07.2024.
- Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 23 czerwca 2022 r., wydana przez Szefa KAS, DOP7.8101.38.2022.HEMD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496150>, dostęp: 11.07.2024.

Inne źródła

- European Commission, *Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Executive summary*, Luxembourg 2020, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/03373>, dostęp: 27.06.2024.
- Forum Akcyzowe, *Rekomendacje Forum Akcyzowego dotyczące papierosów elektronicznych*, Warszawa, 15 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/rekomendacje-forum-akcyzowego>, dostęp: 26.06.2024.
- Komisja Europejska, *Sprawozdanie Komisji dla Rady dotyczące dyrektywy 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych*, Bruksela, dnia 12.01.2018 r., COM (2018) 17 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/ALL/?uri=COM:2018:0017:FIN>, dostęp: 10.07.2024.
- Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – ocena skutków regulacji*, nr w wykazie prac UD263, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440488/12440489/dokument295684.pdf>, dostęp: 25.06.2024.
- Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt z dnia 14 czerwca 2017 r. – ustawa z dnia [...] o zmianie ustawy o podatku akcyzowym*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440488/12440489/dokument294835.pdf>, dostęp: 25.06.2024.
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963 (VIII kad.), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1963>, dostęp: 24.06.2024.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/4422ADB7004DA71DC12581C5005C416D/%24File/1963-uzasadnienie.docx>, dostęp: 10.07.2024.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2764 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/B55031AF90F193C-3C12588F000318B16/%24File/2764-uzas.docx>, dostęp: 12.07.2024.