

PRZEGLĄD PODATKOWY

3
(395)

marzec
2024

MIESIĘCZNIK



ADAM KAŁĄŻNY

Garaż garażowi równy – Trybunał Konstytucyjny
na straży praw podatników

EWA PREJS

Każda bezprawność działania zobowiązuje państwo
do naprawienia szkody. Rozważania na tle wyroku
ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński
przeciwko Polsce, sprawa nr 22716/12

MIKOŁAJ KONDEJ

Czy wilk ma zęby? O konsekwencjach niezłożenia
oświadczenia o należytej staranności w ramach
procedury zwolnienia z mechanizmu *pay&refund*

www.wolterskluwer.com/pl-pl/solutions/czasopisma/przeglad-podatkowy



CENA 99 ZŁ (W TYM 8% VAT)
INDEKS 371211



Wolters Kluwer

GŁOS DORADCÓW PODATKOWYCH

Dariusz M. Malinowski

Kary umowne jako koszt podatkowy nadal wzbudzają kontrowersje interpretacyjne	3
---	---

PROFESJOANLIŚCI O PODATKACH

Michał Mioduszeński, Artur Mudrecki

Międzynarodowa Konferencja Naukowa pt. „VAT w erze cyfrowej”	6
--	---

PRAKTYKA SKARBOWA

Tomasz Janicki

Wydatki „nieoczywiste” jako koszty uzyskania przychodów.....	7
--	---

TEMAT MIESIĄCA

Adam Kałężny

Garaż garażowi równy – Trybunał Konstytucyjny na straży praw podatników	10
---	----

PODATKI

Ewa Prejs

Każda bezprawność działania zobowiązuje państwo do naprawienia szkody. Rozważania na tle wyroku ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce, sprawa nr 22716/12	18
--	----

Mikołaj Kondej

Czy wilk ma zęby? O konsekwencjach niezłożenia oświadczenia o należytej staranności w ramach procedury zwolnienia z mechanizmu <i>pay&refund</i>	30
--	----

Sergiusz Felbur

(Nie)estoński CIT. Zakres zastosowania ustawy o rachunkowości dla opodatkowania wypłaty zysków i wybranych świadczeń.....	38
---	----

Mariusz Charkiewicz, Dominik Popielarczyk

Opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych w świetle ustawy o podatku akcyzowym – wnioski <i>de lege lata</i>	45
--	----

ORZECZNICTWO

Iwona Strzelec

Przegląd orzecznictwa SA	51
--------------------------------	----

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Przegląd orzecznictwa TS	54
--------------------------------	----

Ewa Prejs

Przegląd orzecznictwa TS	56
--------------------------------	----

AKTUALNOŚCI Z BRUKSELI

Filip Majdowski

Aktualności z Brukseli	62
------------------------------	----

TAX ADVISERS' VOICE

Dariusz M. Malinowski

Continued Interpretative Controversies Surrounding Liquidated Damages as Tax-Deductible Expense	3
---	---

EXPERTS' OPINIONS ON TAXES

Michał Mioduszeński, Artur Mudrecki

International Scientific Conference 'VAT in the Digital Era'	6
--	---

TAX AUTHORITIES' PRACTICE

Tomasz Janicki

'Non-Obvious' Expenses as Tax-Deductible Expenses	7
---	---

TOPIC OF THE MONTH

Adam Kałężny

All Parking Garages Are Made Equal: The Constitutional Tribunal Protects Taxpayers' Rights	10
--	----

TAXES

Ewa Prejs

Any Unlawful Action Obliges the State to Compensate for the Damage. Considerations Against the Background of ECtHR Judgment of 5 October 2023, Andrzej Ruciński v. Poland, Application No. 22716/12	18
---	----

Mikołaj Kondej

Does the Wolf Have Teeth? About the Consequences of Failure to Submit a Declaration of Due Diligence as Part of the Procedure of Exemption from the Pay&Refund Mechanism	30
--	----

Sergiusz Felbur

(Non-)Estonian CIT. The Scope of Application of the Accounting Act to Taxation of Profit Distributions and Selected Benefits.....	38
---	----

Mariusz Charkiewicz, Dominik Popielarczyk

Taxation of Electronic Cigarette Liquid in the Light of the Excise Duty Act: Conclusions About Desirable Amendments	45
---	----

COURTS' DECISIONS

Iwona Strzelec

Administrative Courts' rulings: review	51
--	----

Krzysztof Lasiński-Sulecki

CoJ rulings: review	54
---------------------------	----

Ewa Prejs

CoJ rulings: review	56
---------------------------	----

NEWS FROM BRUSSELS

Filip Majdowski

News from Brussels	62
--------------------------	----

dr Mariusz Charkiewicz, Dominik Popielarczyk

Opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych w świetle ustawy o podatku akcyzowym – wnioski *de lege lata*

Słowa kluczowe: płyn do papierosów elektronicznych, glikol, gliceryna, aromat, podatek akcyzowy

Płyny do papierosów elektronicznych będące wyrobami akcyzowymi podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w świetle ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym¹ – dalej u.p.a. Ustawowa definicja płynu do papierosów elektronicznych niosła ze sobą wiele kontrowersji. Wobec wywodzących się z praktyki stosowania przepisu wątpliwości i rozbieżności ustawodawca doprecyzował kwestię „przeznaczenia”, nowelizując definicję płynu do papierosów elektronicznych – z wprowadzonych zmian można wyciągnąć konkretne wnioski. Chociaż przepis jest nowy, nie można go uznać za doskonały. Na tle praktyki nadal zauważalne są rozbieżności dotyczące kwalifikowania m.in. gliceryny oraz glikolu jako płynu do papierosów elektronicznych, które zgodnie z analizą legalnej definicji nie mogą być uznane za płyn do papierosów elektronicznych. Ze względu na legalne rozumienie zawartego w definicji przeznaczenia oraz kwestii możliwości użycia roztworu krąży wiele kontrowersji, ponieważ nie każda substancja, której właściwości fizykochemiczne pozwalają na użycie w papierosach elektronicznych, musi być użyta w ich produkcji. Na gruncie obowiązującej zarówno uprzednio, jak i obecnie znówelizowanej definicji płynu do papierosów elektronicznych powstało jeszcze więcej wątpliwości dotyczących stosowania i przełożenia zdefiniowanej kwestii przeznaczenia na życie codzienne. Praktyka organów podatkowych cechuje się dużą dowolnością w tym aspekcie, co w konsekwencji powoduje powstanie wielu sporów.

1. Wprowadzenie

Palenie tytoniu towarzyszy człowiekowi od wieków. Historia tytoniu sięga 5000 lat p.n.e. i była związana z szamańskimi rytuałami oraz różnego rodzaju ceremoniami². W Europie pierwsze oficjalne wzmianki o używaniu tytoniu pojawiły się w zapiskach uczestników wyprawy Kolumba w 1492 r. Nazwa „tytoń” pochodzi z języka osmańsko-tureckiego (*tiutiun*) i pierwotnie oznaczała dym. Używanie tytoniu w Europie zostało rozpowszechnione od XVII w. początkowo w formie wążania i żucia, później do palenia w fajce³. Obecnie dla tradycyjnych papierosów istnieje wiele alternatyw, takich jak m.in. tzw. grzany tytoń oraz papierosy elektroniczne, które

pojawiły się na rynku po raz pierwszy w 2004 r. jako „zdrowsza” opcja dla tradycyjnych papierosów i zyskały dużą popularność. Pomimo upływu prawie dwóch dekad ciągle są atrakcyjne dla palaczy. W samym 2016 r. polski rynek papierosów elektronicznych był drugim co do wielkości w Europie i trzecim na świecie. Mimo upływu lat pozycja ta nie słabła – w 2018 r. zajmował czwarte miejsce na świecie tuż za rynkami amerykańskim, brytyjskim i francuskim⁴. W kolejnych latach zainteresowanie papierosami elektronicznymi nie malało, co więcej popularność wśród palaczy zyskały jednorazowe papierosy elektroniczne. Rzeczywista sprzedaż jednorazowych, smakowych e-papierosów w 2023 r. wyniosła według IPAG ok. 99,7 mln sztuk. W 2022 r. sięgała ok. 32,3 mln sztuk. Wzrost sprzedaży w latach 2022 i 2023 był zatem ponad trzykrotny. To najszybciej rosnąca kategoria na polskim rynku wyrobów nikotynowych⁵. Przy

¹ Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.

² E. Florek, M. Napierała, *Historyczne trendy rozpowszechniania palenia tytoniu wśród kobiet*, „Przegląd Lekarski” 2015/3(72), s. 155.

³ R. Adamek, E. Kurzępa-Hasan, A. Pietrzak, M. Zysnarska, J. Jagielska, *Palenie tytoniu i samoocena zdrowia wśród studentów Wyższej Szkoły Gospodarki Krajowej w Kutnie – doniesienie wstępne*, „Przegląd Lekarski” 2008/65(10), s. 565 i 566.

⁴ A. Bednarek, W. Giermaziak, *E-papierosy – mniejsze zło?*, „Zdrowie Publiczne” 2019/10(75), s. 554.

⁵ Raport Instytutu Prognoz i Analiz, *Rynek jednorazowych e-papie-*

tak ogromnym rozwoju rynku e-papierosów zaistniała potrzeba jego uporządkowania pod względem prawnym. Wraz z uregulowaniem statusu prawnego papierosów elektronicznych, a w szczególności płynu do papierosów elektronicznych, pojawiło się wiele kontrowersji interpretacyjnych, które budziły duże problemy w praktyce. Zadaniem wprowadzonej ustawą z 1.12.2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁶ nowelizacji do ustawy o podatku akcyzowym, która weszła w życie 1.01.2023 r., było rozgraniczenie i uszczegółowienie, co może być uznane za płyn do papierosów elektronicznych, a co nie może nim być. Zmiana spowodowała jednak jeszcze więcej pytań i rozbieżności w zakresie zarówno interpretacyjnym, jak i praktycznym.

2. Definicja płynu do papierosów elektronicznych

Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁷ możemy dowiedzieć się, że płyny do papierosów elektronicznych nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Pojęcia te nie występują w dyrektywach akcyzowych, tj. w:

- dyrektywie Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG⁸ (zastąpionej przez dyrektywę Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r. ustanawiającą ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego⁹) oraz
- dyrektywie Rady 2011/64/UE z 21.06.2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych¹⁰.

Ani papierosy elektroniczne, ani płyny do papierosów elektronicznych (bez względu na zawartość nikotyny) nie są zatem wyrobami tytoniowymi w rozumieniu ww. dyrektyw. Opodatkowanie akcyzą płynu do papierosów elektronicznych leży więc w zakresie kompetencji państw członkowskich¹¹. Pierwotna definicja płynu do papierosów elektronicznych została wprowadzona do polskiego ustawodawstwa na mocy ustawy z 12.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹². Zgodnie z ówczesną definicją za płyn do papierosów elektronicznych uważało się roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Jak widać,

głównym kryterium, które rozgranicza substancję, jaką można uznać za wyrób akcyzowy lub też nie, jest jej przeznaczenie. Na tle wspomnianej definicji w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2022 r. pojawiło się wiele problemów natury praktycznej. Produkty, których karty charakterystyki wskazywały je jako nieprzeznaczone do użycia w papierosie elektronicznym, były często uznawane przez organy podatkowe za przeznaczone do papierosów elektronicznych. Przedsiębiorcom sprzedającym takie produkty zarzucano zmianę ich przeznaczenia, uważając, że były przez nich sprzedawane w celu użycia w papierosie elektronicznym. Takie produkty powinny być tym samym – zdaniem organów – traktowane jako wyroby akcyzowe. Nie godząc się z takim stanowiskiem, przedsiębiorcy występowali z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych lub z wnioskami o wydanie wiążących informacji akcyzowych dla danych produktów.

W świetle powstałych kontrowersji ustawodawca postanowił uściślić pojęcie przeznaczenia, wobec czego ustawą z 1.12.2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹³ wprowadzono nową definicję płynu do papierosów elektronicznych. Jej założeniem było doprecyzowanie kwestii dotyczącej przeznaczenia. Zgodnie ze zmianą, która weszła w życie 1.01.2023 r., w obowiązującym stanie prawnym za płyn do papierosów elektronicznych należy uznawać 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 sprzedaż¹⁴. Należy podkreślić, że zgodnie z poz. 46 załącznika nr 1 do u.p.a. dla uznania danego roztworu za płyn do papierosów elektronicznych nie ma znaczenia kod CN tego roztworu.

W porównaniu z uprzednio obowiązującym stanem prawnym obecnie warunkiem uznania danej substancji za płyn do papierosów elektronicznych jest m.in. spełnienie kryterium roztworu oraz jego użycie albo możliwość takiego użycia w papierosach elektronicznych, wynikająca z jego składu i właściwości fizykochemicznych¹⁵. Nadal jednak jest zauważalna niedoprecyzowana definicja przeznaczenia danych produktów.

W praktyce na mocy art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. organy podatkowe nie dokonują rozróżnienia i wyszczególnienia konkretnych kategorii produktów jako wyrobów akcyzowych i wyrobów nieakcyzowych. Co prawda definicja płynu do papierosów elektronicznych pozwala na zaklasyfikowanie danej substancji jako wyrobu akcyzowego, jeżeli ze względu

rosów w Polsce, Warszawa, luty 2024.

⁶Dz.U. poz. 2707.

⁷Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, VIII kadencja, druk sejm. nr 1963, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/4422ADB7004DA71DC12581C5005C-416D/%24File/1963-uzasadnienie.docx>, s. 1 (dostęp: 10.10.2023 r.).

⁸Dz.Urz. UE L 9, s. 12 ze zm.

⁹Dz.Urz. UE L 58 z 2020 r., s. 4 ze zm.

¹⁰Dz.Urz.UE L 176, s. 24.

¹¹<https://www.podatki.gov.pl/akcyza/abc-akcyza/> (dostęp: 5.02.2024 r.).

¹²Dz.U. z 2018 r. poz. 137 ze zm.

¹³Dz.U. poz. 2707.

¹⁴Art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a.

¹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22.09.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.238.2023.1.AM.

na jego skład i właściwości fizykochemiczne może on być użyty w papierosach elektronicznych. Jednakże w dalszym ciągu musi być to produkt, substancja przeznaczona do wykorzystania w papierosie elektronicznym i musi być roztworem.

Szczególną uwagę należy w tym momencie zwrócić na fakt, że na rynku istnieją produkty, których właściwości fizykochemiczne pozwalają na ich użycie w papierosie, jednakże takiego przeznaczenia nie mają, bowiem ich bezpośrednie użycie w urządzeniu miałyby się z celem i przeznaczeniem, dla którego zostały wyprodukowane. Ponadto bezpośrednie użycie takiego roztworu mogłoby prowadzić do zniszczenia urządzenia, a nawet zagrażać życiu i zdrowiu osoby, która zamierzałaby skosztować dany produkt. W związku z tym, zdaniem autorów nie wystarczy wyłącznie wytworzenie pary, dymu po zaaplikowaniu do urządzenia danego roztworu, potrzebne jest jego efektywne wykorzystanie zgodne z przeznaczeniem.

Kluczowym w nowej definicji płynu do papierosów elektronicznych, oprócz przeznaczenia danego produktu, jest także to, że aby móc uznać daną substancję za płyn do papierosów elektronicznych, musi ona spełniać kryterium roztworu.

Roztworem nazywamy mieszaninę jednorodną, która składa się z dwóch lub więcej substancji. Aby daną substancję można było nazwać roztworem, w swym składzie musi ona zawierać rozpuszczalnik i rozproszoną w nim substancję rozpuszczoną¹⁶. Dokonując wykładni literalnej definicji płynu do papierosów elektronicznych zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a., nie należy pomijać tego elementu, gdyż nie bez przyczyny wolą ustawodawcy było opodatkowanie mieszanin, a nie jednorodnych substancji – w dalszej części przepisu odwołuje się on do bazy tego roztworu, która może zawierać glikol lub glicerynę.

3. Glikol i gliceryna jako płyny do papierosów elektronicznych

Na kanwie znowelizowanego przepisu art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. pojawiło się wiele rozbieżności i stanowisk, które odmiennie przedstawiają pogląd dotyczący opodatkowania akcyzą glikolu propylenowego oraz gliceryny. Szczególnie istotne jest w tym kontekście słowo „roztwór” jako element ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych.

Zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. od 1.01.2023 r. płynem do papierosów elektronicznych są wszelkie roztwory, w tym bazy do tych roztworów,

przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych. Przepis ten precyzuje, że 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 sprzedaż¹⁷. Zgodnie zatem z *ratio legis* tego przepisu, aby móc zakwalifikować określoną ciecz jako płyn do papierosów elektronicznych, po pierwsze, musi być ona roztworem, a po drugie, musi spełnić kryterium przeznaczenia i użycia lub możliwości użycia w papierosie elektronicznym, która wynikałaby z jego właściwości fizykochemicznych.

W powszechnym rozumieniu za roztwór jest uważana mieszanina, w której znajdują się co najmniej dwie substancje, z czego jedna z nich jest rozpuszczalnikiem, druga zaś jest rozpuszczana. Według definicji zawartej w Encyklopedii PWN roztwór to „jednorodna mieszanina substancji, tj. mieszanina stanowiąca jedną fazę; roztwory mogą występować w różnych stanach skupienia: gazowym (mieszaniny gazów), ciekłym (gaz, ciało stałe lub ciecz, rozpuszczone w cieczy) stałym (gaz okludowany w metalu, roztwór stały); najczęściej termin ten stosuje się do roztworów ciekłych, rzadziej stałych”¹⁸. 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 propylenowy, nie podlegają opodatkowaniu akcyzą¹⁹. Warto przy tym wskazać, że brak akcyzy odnosi się w tym przypadku do cieczy będących substancjami. Obecnie na rynku są dostępne środki – zarówno gliceryna, jak i glikol – o różnej czystości, przy czym w przypadku gdy zawartość głównego składnika w glikolu propylenowym wynosi min. 99,5%, bezsprzecznie uznaje się go za czystą substancję, a nie roztwór.

Zgodnie z definicją wskazaną w art. 3 pkt 1 rozporządzenia (WE) nr 1907/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 18.12.2006 r. w sprawie rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów (REACH) i utworzenia Europejskiej Agencji Chemikaliów, zmieniającego dyrektywę 1999/45/WE oraz uchylającego rozporządzenie Rady (EWG) nr 793/93 i rozporządzenie Komisji (WE) nr 1488/94, jak również dyrektywę Rady 76/769/EWG i dyrektywę Komisji 91/155/EWG, 93/67/EWG, 93/105/WE i 2000/21/WE²⁰ substancję stanowi „pierwiastek chemiczny lub jego związki w stanie, w jakim występują w przyrodzie lub zostają uzyskane za pomocą procesu produkcyjnego z wszelkimi dodatkami wymaganymi do zachowania ich

¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20.06.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.136.2023.2.MPU.

¹⁸ <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/roztwor;3969396.html> (dostęp: 5.02.2024 r.).

¹⁹ Por. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 4.10.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.269.2023.1.AM; z 6.09.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.222.2023.1.AW; z 25.07.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW; z 24.07.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.105.2023.2.JSU; z 7.07.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.150.2023.2.MPU.

²⁰ Dz.Urz. UE L 396, s. 1 ze zm.

¹⁶<https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/roztwor;3969396.html> (dostęp: 5.02.2024 r.); <https://zpe.gov.pl/a/roztwory/DW1V5hItp> (dostęp: 5.02.2024 r.); <https://chem24.pl/podrecznik-,10,162,Rodzaje-roztworow> (dostęp: 5.02.2024 r.).

trwałości oraz wszelkimi zanieczyszczeniami powstałymi, w wyniku zastosowanego procesu, włączając rozpuszczalniki, które można oddzielić bez wpływu na stabilność i skład substancji²¹. Oznacza to, że gliceryna i glikol propylenowy są substancjami, a nie roztworami²¹. Powyższego stwierdzenia, które zapadło na kanwie wyroku WSA w Krakowie z 29.03.2022 r., nie podzielił jednak Naczelny Sąd Administracyjny, który wyrokiem z 28.03.2023 r.²² uchylił ww. wyrok WSA w Krakowie.

Zdaniem autorów stanowisko NSA wyrażone w powyższym wyroku nie zasługuje na aprobatę. Sąd stwierdził mianowicie, że glikol propylenowy oraz gliceryna spełniają definicję płynu do papierosów elektronicznych z art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a., a tym samym ich sprzedaż do wykorzystania w papierosach elektronicznych podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Jest to stanowisko będące zaprzeczeniem tych prezentowanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych oraz decyzjach w przedmiocie odmowy wydania wiążącej informacji akcyzowej.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił argumentację zawartą w orzecznictwie wybranych wojewódzkich sądów administracyjnych²³.

Dokonując wykładni przepisu art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a., NSA wziął pod uwagę jego brzmienie sprzed nowelizacji: „płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”. Nowe brzmienie przepisu doprecyzowuje kwestię przeznaczenia, o czym wspomniano wcześniej, jednakże jego podstawowa część pozostała niezmienną. Sąd stwierdził, że analiza samego pojęcia roztworu na gruncie nauk chemicznych może mieć wprawdzie znaczenie pomocnicze dla opodatkowania akcyzą płynu do papierosów elektronicznych, ale nie stanowi elementu definicji legalnej tego płynu w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym. Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić, gdyż definicja ustawowa wprost wskazuje na to, że aby uznać daną ciecz za płyn do papierosów elektronicznych, musi ona spełniać kryterium roztworu. Pierwszy wyraz, którego ustawodawca używa do zdefiniowania płynu do papierosów elektronicznych, to „roztwór”, czego nie można pomijać. Przyjmując racjonalność ustawodawcy, należy uznać, że nie bez kozery postanowił on zdefiniować płyn do papierosów elektronicznych jako „roztwór”, a nie jako „ciecz” lub „substancję”. Dokonując wykładni przepisu, powinniśmy analizować go w sposób pełny, uwzględniając

wszystkie kryteria, a nie tylko jego wybrane elementy – te, które pasują do określonego stanu faktycznego, w tym przypadku zaistniałego w odniesieniu do podmiotu działającego w sektorze papierosów elektronicznych.

Następnym elementem przepisu, jaki NSA omówił, jest „baza”. Jak trafnie zauważył: „Wskazanie w definicji ustawowej płynu do papierosów elektronicznych «bazy» jako przykładu półproduktu do wytworzenia płynu do papierosów w ostatecznej, finalnej postaci pozwala na przyjęcie, że pod pojęciem «płyn do papierosów elektronicznych» należy rozumieć nie tylko wyrób w ostatecznej postaci stosowanej w papierosie elektronicznym, lecz również półprodukty służące do jego wytworzenia. (...) Baza oznacza podstawę do stworzenia czegoś, element, bez którego nie powstałby produkt końcowy o pożądanym właściwościach”. Z tym stwierdzeniem nie sposób się nie zgodzić, jednakże czysta gliceryna lub czysty glikol nie mogą stanowić w dalszym ciągu bazy na gruncie tego przepisu. W dalszej części omawianej normy ustawodawca wskazuje, że za płyn do papierosów elektronicznych należy uznać „bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę”.

Aby dana baza mogła podlegać obłożeniu akcyzą, musi „zawierać” glikol lub glicerynę. Wobec czego glikol i gliceryna muszą być mieszane ze sobą lub występować oddzielnie z innym składnikiem – np. nikotyną – aby móc tworzyć bazę danego roztworu.

Taka racjonalna wykładnia omawianego przepisu przemawia za tym, że wolą ustawodawcy nie było – wbrew twierdzeniu Sądu – opodatkowanie pojedynczych substancji.

Za taką interpretacją przepisu opowiada się Ministerstwo Finansów w komunikacie opublikowanym 1.12.2022 r., czyli miesiąc przed wejściem w życie zmian w ustawie o podatku akcyzowym *stricto* dotyczących m.in. definicji płynu do papierosów elektronicznych:

„Zaproponowana w projekcie 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 takimi mieszaninami nie są.

(...) 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 glikol, nie podlegają opodatkowaniu akcyzą²⁴.

4. Czy aromat może być uznany za płyn do papierosów elektronicznych

Kontrowersje powstające głównie wokół produktów takich jak aromat spożywczy, aromat zapachowy do kominika, aromat do tytoniu, w końcu płyn do papierosów

²¹ Zob. wyrok WSA w Krakowie z 29.03.2022 r., I SA/Kr 121/22, LEX nr 3334615.

²² I FSK 1492/22, LEX nr 3570239.

²³ Zob. m.in. wyroki WSA: w Warszawie z 29.09.2021 r., III SA/Wa 667/21, LEX nr 3264784; w Warszawie z 29.09.2021 r., III SA/Wa 1256/21, LEX nr 3465887; w Gorzowie Wielkopolskim z 24.03.2022 r., I SA/Go 43/22, LEX nr 3332910; w Gorzowie Wielkopolskim z 24.03.2022 r., I SA/Go 39/22, LEX nr 3333360; w Bydgoszczy z 22.03.2022 r., I SA/Bd 39/22, LEX nr 3335246; w Kielcach z 14.04.2022 r., I SA/Ke 42/22, LEX nr 3348908; w Kielcach z 19.05.2022 r., I SA/Ke 119/22, LEX nr 3350349; w Poznaniu z 6.10.2022 r., III SA/Po 63/22, LEX nr 3429725.

²⁴ <https://www.podatki.gov.pl/akcyza/wyjasnienia/zmiana-definicji-plynu-do-e-papierosow/> (dostęp 10.11.2023 r.).

elektronicznych skłoniły ustawodawcę do zmiany definicji płynu do papierosów elektronicznych i uściślenia kwestii przeznaczenia. Na gruncie uprzednio obowiązującej definicji pojawiło się wiele problemów natury praktycznej dotyczących możliwości zakwalifikowania jako liquidu nie tylko ostatecznego, finalnego wyrobu, gotowego do konsumpcji, ale także poszczególnych jego składników będących roztworami. W tym aspekcie największą rolę odgrywało przeznaczenie danego produktu. Na tle wydawanych przed nowelizacją interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej można było zauważyć – w dużym uproszczeniu – jedną prostą zasadę: jeżeli ciecz lub aromat będący roztworem były przeznaczone do papierosów elektronicznych, należało je uznawać za płyn do papierosów elektronicznych. Aromaty nieprzeznaczone do płynu do papierosów elektronicznych – nie podlegały akcyzie²⁵. Celem wprowadzenia opodatkowania akcyzą płynów do papierosów elektronicznych było objęcie podatkiem wszystkich substancji, które mogą stanowić substytut dla klasycznych wyrobów tytoniowych.

Jednakże czy na pewno każdy aromat powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym? Dokonując rozważań w tym aspekcie, należy skupić się na części legalnej definicji zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. dotyczącej bazy. Zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym za płyn do papierosów elektronicznych należy uznawać, oprócz samego roztworu, również bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. W powszechnie rozumianym znaczeniu słowa „baza” oznacza ono to, co jest podstawą jakiejś konstrukcji albo składu czegoś²⁶. Wobec tego w przypadku płynu do papierosów elektronicznych za bazę należy uznać roztwór, który stanowi podstawę do produkcji tego płynu, bez którego nie mógłby on powstać, a zarazem stanowi większość składu finalnego produktu, podczas gdy w zależności od zaleceń producentów poszczególnych aromatów, stanowią one jedynie od kilku do kilkunastu procent finalnego produktu. Bezspornie za bazę roztworu można zatem uznać zmieszane razem ze sobą, w odpowiednich proporcjach, np. glikol, glicerynę lub nikotynę, a więc w tym kontekście nie można klasyfikować żadnego z aromatów jako płynu do papierosów elektronicznych.

Wlanie samego aromatu bezpośrednio do papierosa elektronicznego, podobnie jak gliceryny albo glikolu, choć jest technicznie możliwe, nie jest wśród palaczy papierosów elektronicznych praktykowane, ponieważ nie prowadzi do osiągnięcia celów używania papierosów elektronicznych.

Aromaty, podobnie jak glikol oraz gliceryna, są wykorzystywane przez palaczy papierosów elektronicznych jako składnik do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych, który następnie jest wlewany do papierosów elektronicznych²⁷. Aby móc zatem zaklasyfikować aromat jako wyrób akcyzowy, musi on spełniać warunki zawarte w przepisach, a więc musi być roztworem przeznaczonym do wykorzystania w papierosach elektronicznych.

Jak wcześniej wspomniano, m.in. kwestie natury praktycznej skłoniły ustawodawcę do zmiany legalnej definicji płynu do papierosów elektronicznych i doprecyzowania kwestii przeznaczenia. Zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym od 1.01.2023 r. 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. J. Matarewicz podkreśla, że „sformułowanie «może być użyty» wydaje się dość enigmatyczne”²⁸. Praktyka pokazuje, że wspomniany zwrot wywołuje wiele kontrowersji, stając się osiłą wielu sporów odnoszących się do opodatkowania różnych kategorii aromatów nieprzeznaczonych do papierosów elektronicznych. Nie ma wątpliwości co do tego, że jeżeli aromat jest przeznaczony do produkcji płynu do papierosów elektronicznych, powinien być opodatkowany akcyzą. Jednakże na tle „doprecyzowanej” definicji przeznaczenia nadal powstaje pytanie: czy roztwór, którego skład i właściwości fizykochemiczne pozwalają na użycie go do produkcji płynu do papierosów elektronicznych, a nie jest faktycznie przeznaczony do jego produkcji, powinien być opodatkowany podatkiem akcyzowym? Zdaniem autorów na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej, ponieważ nie każda substancja, której skład i właściwości fizykochemiczne pozwalają na wykorzystanie w papierosach elektronicznych, musi być w nich wykorzystana.

Opodatkowanie wszystkich tego rodzaju substancji prowadziłoby do absurdałnej sytuacji, w której każdy roztwór, nawet nieprzeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, taki jak np. aromat do tytoniu lub aromat spożywczy wykorzystywany do wyrobów cukierniczych, byłby opodatkowany akcyzą.

Wymaga podkreślenia, że późniejsza zmiana faktycznego zastosowania aromatów przez ich nabywców (zarówno indywidualnych, jak i biznesowych) nie ma wpływu na przeznaczenie tych wyrobów na moment ich sprzedaży. Tym samym w sytuacji, w której klienci przeznaczaliby aromaty do wykorzystania w papierosach elektronicznych, to ten, kto dokonał ich sprzedaży jako wyrobów

²⁵ Por. wyroki WSA w Poznaniu z 6.10.2022 r.: III SA/Po 64/22, LEX nr 3429796; III SA/Po 63/22, LEX nr 3429725; interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 21.04.2022 r., 0111-KDIB3-3.4013.37.2022.2.JS; z 1.09.2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.161.2021.1.JS; z 9.04.2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.27.2021.1.MW.

²⁶ <https://wsjp.pl/haslo/podglad/39923/baza/4900452/podstawa> (dostęp: 5.03.2024 r.). Wyrok NSA z 28.03.2023 r., I FSK 1492/22.

²⁷ Por. wyrok WSA w Krakowie z 29.03.2022 r., I SA/Kr 121/22.

²⁸ J. Matarewicz, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.

jednoznacznie nieprzeznaczonych do papierosów elektronicznych, nie będzie zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego od produktów, które zostaną w ten sposób użyte²⁹. Za takim rozumieniem przemawia treść art. 99b ust. 2 u.p.a., zgodnie z którym za produkcję płynu do papierosów elektronicznych nie uznaje się wytwarzania tego płynu przez konsumenta ręcznie domowym sposobem w gospodarstwie domowym na własne potrzeby.

5. Podsumowanie

Obowiązująca od 1.01.2023 r. definicja płynu do papierosów elektronicznych w dalszym ciągu ma w swej treści wiele niedoskonałości, które budzą liczne wątpliwości interpretacyjne i kontrowersje mające swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie oraz stanowiskach prezentowanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

W kontekście analizy trudnej ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych warto pamiętać o zakazie dokonywania wykładni *in dubio pro fisco*.

W konstytucyjnym państwie prawa podatnik jako obywatel nie może zostać skutecznie, prawnie zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedoskonałości prawodawczych, ani ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa oraz jego stosowania, jeżeli – obiektywnie rzecz biorąc – wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i dla organów państwowych³⁰. Zasada *in dubio pro tributario*, opisana w art. 2a ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa³¹, powinna być wykorzystywana do ochrony podatnika w różnych aspektach. Organy stosujące przepisy prawa podatkowego są zobowiązane do jego respektowania z urzędu, wobec czego podmioty te w każdym przypadku powinny weryfikować, czy nie występują przesłanki ich odpowiedniego zastosowania. Jeśli więc wprowadzono przepis wadliwy z uwagi np. na brak jego przejrzystości albo jego nielogiczność lub niespójność itd., to podatnik nie powinien z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji³². Należy zaznaczyć, że w polskich przepisach prawa podatkowego nie ma regulacji nakładającej na podatnika obowiązek wyboru oraz stosowania jak najcięższych i najdotkliwszych obowiązków podatkowych. Jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa³³.

²⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22.06.2021 r., 0111-KDIB3-3.4013.99.2021.1.JS.

³⁰ Wyrok NSA w Łodzi z 18.06.1996 r., SA/Łd 1212/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000/2, poz. 53.

³¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

³² M. Popławski, *Komentarz do art. 2a [w:] Ordynacja podatkowa, t. 1, Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.

³³ Wyrok WSA w Warszawie z 30.03.2004 r., III SA 2984/02, LEX nr 106923.

Abstract

dr Mariusz Charkiewicz

The author is an advocate, an academic teacher at the Public University of Applied Sciences in Elbląg, Poland, and the WSPiA University of Rzeszów, Poland. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9363-988X>

Dominik Popielarczyk

The author is a tax consultant, a customs agent, a graduate of the Police Academy in Szczytno, Poland, and a graduate of the Faculty of Law and Administration, University of Warmia and Mazury in Olsztyn, Poland. ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-0881-2108>

Taxation of Electronic Cigarette Liquid in the Light of the Excise Duty Act: Conclusions About Desirable Amendments

Electronic cigarette liquids, which are excise goods, are liable to excise duty under the Act of 6 December 2008 on Excise Duty. The statutory definition of electronic cigarette liquid has been fraught with controversies. In view of the doubts and discrepancies that arose in the practice of applying the provision, the legislature clarified the issue of 'intended use' by amending the definition of electronic cigarette liquid. Specific conclusions can be drawn from the changes introduced. Although the provision is new, it cannot be considered perfect. In practice, discrepancies are still noticeable regarding the qualification of, inter alia, glycerine and glycol as liquid for electronic cigarettes, whereas an analysis of the legal definition leads to the conclusion that they cannot be considered as liquid for electronic cigarettes. Due to the legal understanding of the term 'intended use' contained in the definition and the question of possibility of using solutions, many controversies arise, as not every substance whose physico-chemical properties allow it to be used in electronic cigarettes must be used in their manufacture. On the basis of both the previously applicable and currently amended definition of electronic cigarette liquid, even more doubts arose regarding the application and significance of the defined issue of intended use in everyday life. The practice of tax authorities shows a high degree of arbitrariness in this aspect, which consequently gives rise to many disputes.

Keywords: *electronic cigarette liquid, glycol, glycerine, flavouring, excise duty*

Bibliografia / References

- Adamek R., Kurzępa-Hasan E., Pietrzak A., Zysnarska M., Jagielska J., *Palenie tytoniu i samoocena zdrowia wśród studentów Wyższej Szkoły Gospodarki Krajowej w Kutnie – doniesienie wstępne*, „Przegląd Lekarski” 2008/65(10)
Bednarek A., Giermaziak W., *E-papierosy – mniejsze zło?*, „Zdrowie Publiczne” 2019/10(75)
Florek E., Napierała M., *Historyczne trendy rozpowszechniania palenia tytoniu wśród kobiet*, „Przegląd Lekarski” 2015/3(72)
Matarewicz J., *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023
Popławski M., *Komentarz do art. 2a [w:] Ordynacja podatkowa, t. 1, Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023

dr Mariusz Charkiewicz

Autor jest adwokatem, nauczycielem akademickim w Wyższej Publicznej Uczelni Akademickiej w Wyższej Szkole Stosowanych w Elblągu oraz WSPiA Rzeszowskiej Szkoły Wyższej.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9363-988X>

Dominik Popielarczyk

Autor jest konsultantem podatkowym, agentem celnym, absolwentem Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie, absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.
ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-0881-2108>