

System Informacji Podatkowej

Dokument nr: 343696
Wprowadzony przez
Sylwia Grzejdziak, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim

Data wprowadzenia: 2013-04-02
Ostatnia modyfikacja: 2013-04-02, Sylwia Grzejdziak
Poziom dostępu: Pozostali użytkownicy
Status dokumentu: Skończony
Typ dokumentu: interpretacja indywidualna
Słowa kluczowe: akcyza
wyroby akcyzowe
wyroby tytoniowe
tytoń

Autor: Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
Data: 2013-03-18
Sygnatura: IPTPP3/443A-163/12-5/BJ
Istota interpretacji: Sprzedawane przez Wnioskodawcę wilgotne, niesfermentowane, całe liście tytoniu stanowią susz tytoniowy. Tym samym Wnioskodawca winien posiadać status pośredniczącego podmiotu tytoniowego. W związku z powyższym przedmiotowe liście tytoniu podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w przypadku dokonania ich sprzedaży podmiotowi innemu niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, przy czym to sprzedawca suszu tytoniowego, a więc Wnioskodawca, jest obowiązany ustalić, czy sprzedaje ten susz podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy lub pośredniczącemu podmiotowi tytoniowemu (9b ust. 4 ustawy).

Stanowisko: nieprawidłowe
Klasyfikacja: Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) - Przepisy ogólne (Dział I)
Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) - Wyroby akcyzowe-przepisy szczegółowe.
Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy. (Dział IV) - Wyroby tytoniowe (Rozdział 3)

Treść:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749) oraz § 2 i § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z dnia 11 grudnia 2012 r. (data wpływu 13 grudnia 2012 r.), uzupełnionym pismem z dnia 01 lutego 2013 r. (data wpływu 04 lutego 2013 r.) oraz pismem z dnia 28 lutego 2013 r. (data wpływu 05 marca 2013 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania niesfermentowanych, wilgotnych, nieprzetworzonych i nienadających się do palenia liści tytoniu - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 13 grudnia 2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie opodatkowania sprzedaży całych, nieodżyłowanych liści tytoniu zamkniętych w worku plastikowym przy użyciu technologii MAP, nienadających się do palenia, o orientacyjnym stopniu zawilgocenia co najmniej 25%.

Przedmiotowy wniosek uzupełniono w dniach 04 lutego i 05 marca 2013 r.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca zamierza udostępnić w punktach hurtowej sprzedaży liści tytoniu swoim klientom

maszynę/maszyny do cięcia papieru, za pomocą których klienci, po samodzielnym otworzeniu/rozerwaniu/rozcięciu opakowania foliowego z wilgotnymi i nieprzetworzonymi liśćmi tytoniu, będą mieli darmową możliwość zniszczenia sobie zakupionych u Wnioskodawcy liści tytoniu. Liście kupowane u Wnioskodawcy to wilgotne liście tytoniu zamknięte w worku plastikowym przy użyciu technologii MAP, nienadające się do palenia, całe, o orientacyjnym stopniu zawilgocenia co najmniej 25%. Poziom wilgotności mierzony będzie na kilku etapach: podczas zakupu liści tytoniu w balach u rolnika, jak i u Wnioskodawcy bezpośrednio przed zapakowaniem w technologii MAP czyli w opakowanie wypełnione gazami obojętnymi, wilgotnościomierzem Tanel WWT-1, którego orientacyjny zakres mierzenia wynosi około 0,1%.

Liście będą wilgotne, nigdy nie będą suche, nieodżyłowane, niepoddane obróbce mechanicznej. Liście te będą całe, niepocięte. Będą natomiast zapakowane w opakowanie foliowe, wypełnione atmosferą ochronną czyli mieszanką gazów dwutlenku węgla i azotu.

Technologia MAP (modified atmosphere packaging) ma na celu utrzymanie poziomu wilgotności tych liści, by na czas pobytu liści tytoniu w worku foliowym, z uwagi na ich wysoką wilgotność, powstrzymać procesy szkodliwe, takie jak pleśnienie, by uchronić je od zniszczenia, a także, by było możliwe pocięcie ich w ścinarce. Będą to liście nieprzetworzone i nienadające się do palenia. Liście tytoniu rozdrabniać będą klienci Wnioskodawcy na udostępnionych nieodpłatnie maszynach do cięcia papieru, po zakupieniu liści od Wnioskodawcy i otrzymaniu paragonu/faktury VAT. Powodem udostępnienia klientom Wnioskodawcy ścinarek jest fakt, iż nie każdy klient posiada w domu możliwość rozdrobnienia nieprzetworzonych liści tytoniu.

Wnioskodawca nie jest producentem tytoniu, nigdy nie będzie dokonywał żadnych czynności mających na celu przekształcenie wilgotnych i nieprzetworzonych liści tytoniu w wyrób tytoniowy, bądź w wyrób przemysłowy przeznaczony do sprzedaży detalicznej.

Wnioskodawca kupuje i sprzedaje wilgotne i nieprzetworzone liście tytoniu od rolników. Tytoń ten jest tytoniem wilgotnym, nieprzetworzonym i nie nadaje się do palenia.

Maszyna niszcząca tnie/niszczy liście na paski o długości liścia i szerokości paska co najmniej 1.1 mm. Na ladzie, obok wagi i ścinarki, na jej obudowie, umieszczone zostaną napisy "Uwaga, Szanowni Państwo, zakupione w firmie A liście tytoniu nie nadają się do palenia. Prosimy o przemyślane zakupy".

Sprzedawca pyta klienta o cel zakupu i odmawia sprzedaży, gdy klient powie, że chce je kupić do palenia, pomimo, iż towar ten nie nadaje się do palenia.

Na wagach umieszczone są przepisy na sposoby używania towaru np. do oprysku roślin wywarem z pociętego tytoniu, jako ściółka dla zwierząt, ptactwa.

W dniu 04 lutego 2013 r. uzupełniono wniosek poprzez nadesłanie kopii zapytania skierowanego przez Wnioskodawcę do Rady Języka Polskiego przy Prezydium PAN oraz odpowiedzi na powyższe zapytanie w postaci opinii językowej w zakresie wykładni językowej definicji „suszu tytoniowego”.

W odpowiedzi na wezwanie tut. Organu z dnia 21 lutego 2013 r., Wnioskodawca w dniu 05 marca 2013 r. doprecyzował opis zdarzenia przyszłego i wskazał, że:

1. towary, jakie mają być przedmiotem sprzedaży dokonywanej przez Wnioskodawcę należą do nr 01.15.10.0 bez względu na kod CN, wg nomenklatury CN jest to nr 2401 10;
2. sprzedawane przez Wnioskodawcę liście tytoniu nie będą: pocięte, inaczej podzielone, poskręcane, skręcane, sprasowane w postaci bloków - będą to liście całe. Liście tytoniu nie będą się nadawały do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego;
3. sprzedawane przez Wnioskodawcę liście tytoniu nie są odpadami tytoniowymi, będącymi pozostałościami liści tytoniu, ani nie są produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych, nie są to również papierosy, cygara, cygaretki i nie nadają się do palenia;
4. Wnioskodawca będzie sprzedawał całe liście tytoniu, zapakowane w woreczek ochronny. Wnioskodawca nie będzie liści tytoniu poddawał cięciu, podzieleniu, skręceniu, sprasowaniu, przetwarzaniu;
5. Wnioskodawca posiada status pośredniczącego podmiotu tytoniowego;
6. sprzedawane przez Wnioskodawcę liście tytoniu nie będą się nadawać do palenia, ponieważ w gospodarstwie rolnym ojca Wnioskodawcy tytoń uprawiany jest od dziesiątków lat i wiedza, którą Zainteresowany posiada na temat liści tytoniu i na temat ustalenia, kiedy nadają się one do palenia jest

wystarczająca, by stwierdzić, że pierwszym etapem przygotowania liści tytoniu do palenia jest ich fermentacja. Proces fermentacyjny przebiega w komorach fermentacyjnych lub komorach proktora. Przed fermentacją liście posiadają wysokie stężenie białek i pektyn. Wnioskodawca uważa, iż takie liście tytoniu nieprzetworzonego mają tyle wspólnego z tytoniem nadającym się do palenia, ile wspólnego ma sok z jabłek z winem z jabłek. Liście nie będą poddane żadnym procesom przetwarzania, a do procesów przetwarzania należy, oprócz procesów fermentacyjnych, m.in. odżyłowanie, odpiaszczenie;

7. Zainteresowany wyklucza, że liście tytoniu sprzedawane przez Wnioskodawcę, bez dalszego przetworzenia przemysłowego nadają się do palenia; nie jest to możliwe, ponieważ procesy fermentacji, procesy sosowania i aromatyzowania są procesami przemysłowymi. Procesy przemysłowe są realizowane w zakładzie produkcyjnym. Tych procesów nie wykonuje się w warunkach sklepu sprzedającego liście tytoniu całe, nieprzetworzone, wilgotne.

W związku z powyższym zadano następujące pytania, ostatecznie sprecyzowane w uzupełnieniu wniosku.

1. Czy od sprzedaży wymienionych wyżej całych, wilgotnych, niepociętych, niepodzielonych w inny sposób, nieskręconych, niesprasowanych w postaci bloków, niestanowiących odpadów tytoniowych, niebędących produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania liści tytoniu, niebędących papierosami, cygarami, cygaretkami, nieprzetworzonych, nienadających się do palenia, o orientacyjnym stopniu wilgotności 25% i więcej, niebędących suchym tytoniem, należy odprowadzić podatek akcyzowy?
2. Czy Wnioskodawca, w świetle ustawy o podatku akcyzowym oraz Dyrektywy Rady UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, dokonujący sprzedaży całych, wilgotnych, niepociętych, niepodzielonych w inny sposób, nieskręconych, niesprasowanych w postaci bloków, niestanowiących odpadów tytoniowych, niebędących produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania liści tytoniu, niebędących papierosami, cygarami, cygaretkami, nieprzetworzonych, nienadających się do palenia, o orientacyjnym stopniu wilgotności 25% i więcej, niebędących suchym tytoniem, może być uznany za producenta, który przekształca tytoń w wyroby przemysłowe, przeznaczone do sprzedaży detalicznej?
3. Czy wyżej wymienione liście tytoniu, przeznaczone do sprzedaży, całe, wilgotne, niepocięte, niepodzielone w inny sposób, nieskręcone, niesprasowane w postaci bloków, niestanowiące odpadów tytoniowych, niebędące produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania liści tytoniu, niebędące papierosami, cygarami, cygaretkami, nieprzetworzone, nienadające się do palenia, o orientacyjnym stopniu wilgotności 25% i więcej, niebędące suchym tytoniem, mogą być uznane za suchy tytoń lub za tytoń do palenia w świetle ustawy o podatku akcyzowym oraz Dyrektywy Rady UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych?

Zdaniem Wnioskodawcy, od sprzedaży wyżej wymienianych wilgotnych, całych liści tytoniu, nieprzetworzonych, o stopniu wilgotności 25% i więcej, nienadających się do palenia, niepociętych, niebędących suchym tytoniem, nie ma obowiązku uiszczania podatku akcyzowego.

Liście będą krojone przez klientów, po dokonaniu ich skrojenia nadal pozostają liśćmi. Na skutek sprzedaży nie zmienia się ich poziom wilgotności, natomiast na skutek zabezpieczania wyżej wymienianych liści przy użyciu technologii MAP nie zmienia się stopień przetworzenia oraz postać fizyczna wyżej wymienianych liści. Sprzedaż takich liści nie powoduje ich przetworzenia, przekształcenia w wyrób przemysłowy przeznaczony do sprzedaży detalicznej. Liście nadal pozostają nieprzetworzone, nie nadają się do palenia, nie będą przeznaczone do palenia i nie będą suchym tytoniem niebędącym jeszcze wyrobem tytoniowym. Ustawa o podatku akcyzowym definiuje, że za tytoń do palenia uznaje się tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego. Odpady tytoniowe będące pozostałościami liści tytoniu i produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub podczas produkcji wyrobów tytoniowych, oddane do sprzedaży detalicznej i nadające się do palenia, również uznawane są za tytoń do palenia, oraz susz tytoniowy będący suchym tytoniem. Podobnie Dyrektywa Rady UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów

tytoniowych za tytoń do palenia uznaje tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków i nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego. Za tytoń do palenia Dyrektywa uznaje także odpady tytoniowe oddane do sprzedaży detalicznej, nadające się do palenia, a nie klasyfikowane jako papierosy, cygara i cygaretki, będące pozostałościami liści tytoniu i produkty uboczne uzyskane podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych. W świetle tych przepisów liście tytoniu, jakie zamierza sprzedawać Wnioskodawca nie spełniają tych warunków, zatem sprzedaż takich liści nie podlega obowiązkowi uiszczania podatku akcyzowego.

Ad.2

Wnioskodawca w świetle ustawy o podatku akcyzowym oraz Dyrektywy Rady UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, dokonujący sprzedaży całych liści tytoniu, nieprzetworzonych, nieprzekształconych o orientacyjnym stopniu wilgotności 25% i więcej, nienadających się do palenia, niepociętych, niebędących suchym tytoniem, nie może być uznany za producenta, który przekształca tytoń w wyroby przemysłowe przeznaczone do sprzedaży detalicznej.

Za producenta zgodnie z Dyrektywą Rady UE uznaje się osobę fizyczną lub prawną która ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w Unii, która przekształca tytoń w wyroby przemysłowe przeznaczone do sprzedaży detalicznej. W pkt 7 Dyrektywy, w preambule uznaje się także, że producent powinien zostać zdefiniowany jako osoba fizyczna lub prawna, która faktycznie przygotowuje wyroby tytoniowe i ustala maksymalną, detaliczną cenę sprzedaży dla każdego z państw członkowskich, w którym dane wyroby mają być dopuszczone do konsumpcji. Ustawa o podatku akcyzowym nie zawiera natomiast definicji producenta, zatem w tym zakresie należy posługiwać się wyłącznie definicją producenta zawartą w Dyrektywie Rady UE. W ustawie o podatku akcyzowym zawarto definicję produkcji, w rozumieniu ustawy produkcja wyrobów tytoniowych to ich wytwarzanie, przetwarzanie nieprzetworzonych liści tytoniu w wyroby tytoniowe ujęte w ustawie o podatku akcyzowym oraz pakowanie wyrobów tytoniowych, o których jest mowa w ustawie o podatku akcyzowym, jak i pakowanie suchego tytoniu, niebędącego jeszcze wyrobem tytoniowym.

Wnioskodawca nie spełnia żadnego warunku, niezbędnego do uznania Wnioskodawcy za producenta wyrobów tytoniowych. Wnioskodawca tytoniu nie wytwarza, nie przetwarza ani nie pakuje wyrobów tytoniowych, bądź też nie pakuje suchego tytoniu niebędącego jeszcze wyrobem tytoniowym. Te czynności wykonują inne podmioty - klient Wnioskodawcy pakuje krajankę tytoniową, którą sam zrobił poprzez własnoręczne i samodzielne pocięcie przez niego samego wyżej wymienianych nieprzetworzonych liści tytoniu, dostawcą wilgotnego tytoniu nieprzetworzonego jest rolnik, liście tytoniu nie są przez Wnioskodawcę w jakikolwiek sposób przetwarzane.

Ad. 3

Zdaniem Wnioskodawcy wyżej wymieniane wilgotne, całe liście tytoniu przeznaczone do sprzedaży, nieprzetworzone, nieprzekształcone, niebędące suchym tytoniem, nienadające się do palenia, nie mogą być uznane za tytoń do palenia w świetle ustawy o podatku akcyzowym oraz Dyrektywy Rady UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych. Takie liście nie spełniają wymogów zawartych w tych przepisach. Nadal pozostają liśćmi surowymi, nieprzetworzonymi, które bezwzględnie nie nadają się do palenia. Liście tytoniu całe i nieprzetworzone, sprzedawane przez Wnioskodawcę nie spełniają definicji wyrobów tytoniowych lub definicji suszu tytoniowego, które zostały zawarte w ustawie o podatku akcyzowym, a to jest konieczne dla ustalenia, czy mamy do czynienia z wyrobem akcyzowym lub suchym tytoniem oraz czy zaistnieje pakowanie wyrobów tytoniowych przez Wnioskodawcę.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przeszłego uznaje się za nieprawidłowe.

Na wstępie należy stwierdzić, że zgodnie z ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. z 2012 r. poz. 1456) dokonano nowelizacji m.in. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t. j. Dz. U. z 2011 r. nr 108, poz. 626 ze zm.), zwanej dalej ustawą poprzez rozszerzenie katalogu wyrobów akcyzowych o susz tytoniowy.

Od 01 stycznia 2013r. zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy, wyroby akcyzowe to wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do ustawy.

W załączniku nr 1 do ustawy, stanowiącym wykaz wyrobów akcyzowych, dodano poz. 45 tego załącznika, gdzie umieszczono susz tytoniowy, bez względu na kod CN .

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca posiada status pośredniczącego podmiotu tytoniowego, a tym samym prowadzi działalność gospodarczą w zakresie obrotu m.in. wilgotnych, niesfermentowanych, całych liści tytoniu o PKWiU 01.15.10.0 oraz kodzie CN 2401.10. Wnioskodawca wskazuje, iż liście tytoniu opisane we wniosku nie będą nadawały się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego i nie będą poddane obróbce mechanicznej. Sprzedawane przez Wnioskodawcę liście tytoniu nie będą pocięte, inaczej podzielone, poskręcane, skręcone, sprasowane w postaci bloków, będą to liście całe, niestanowiące odpadów tytoniowych, ani papierosów, cygar, cygaretek, zapakowane w woreczek ochronny. Ponadto Wnioskodawca zamierza udostępnić swoim klientom maszyny do cięcia papieru, za pomocą których nabywcy przedmiotowych liści tytoniu będą dokonywać ich cięcia na paski o długości liścia i szerokości co najmniej 1.1 mm. Wnioskodawca wskazuje, że nie jest producentem tytoniu, kupuje liście tytoniu od rolników, nie będzie dokonywał żadnych czynności mających na celu przekształcenie wilgotnych i nieprzetworzonych liści tytoniu w wyrób tytoniowy, bądź w wyrób przemysłowy przeznaczony do sprzedaży detalicznej.

Zgodnie z art. 98 ust. 1 ustawy do wyrobów tytoniowych w rozumieniu ustawy zalicza się bez względu na kod CN:

1. papierosy,
2. tytoń do palenia,
3. cygara i cygaretki.

W ust. 2-8 art. 98 ustawy ustawodawca dla potrzeb cyt. ustawy zdefiniował powyższe pojęcia, w myśl których odpowiednio:

Za papierosy uznaje się:

1. tytoń zrolowany nadający się do palenia w tej postaci, który nie jest cygarami ani cygaretkami w rozumieniu ust. 4;
2. tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w tutkach z bibuły papierosowej;
3. tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest owijany w bibułę papierosową.

Do celów akcyzy, tytoń zrolowany, o którym mowa w ust. 2, uznaje się za:

1. dwa papierosy - w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 8 centymetrów, ale nie dłuższy niż 11 centymetrów;
2. trzy papierosy - w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 11 centymetrów, ale nie dłuższy niż 14 centymetrów;
3. cztery papierosy - w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 14 centymetrów, ale nie dłuższy niż 17 centymetrów;
4. pięć papierosów - w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 17 centymetrów, ale nie dłuższy niż 20 centymetrów.

Za cygara lub cygaretki, biorąc pod uwagę ich właściwości i zwykłe oczekiwania konsumentów, uznaje się:

1. tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu,
2. tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w naturalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu pokrywającym produkt w całości, łącznie z filtrem, tam gdzie zachodzi taka konieczność, ale nie ustnik, w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 grama i nie więcej niż 10 gramów, a obwód równy przynajmniej jednej trzeciej długości wynosi nie mniej niż 34 milimetry

-jeżeli są oraz mogą być przeznaczone wyłącznie do palenia w stanie niezmienionym.

Za tytoń do palenia uznaje się:

1. tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego;
2. odpady tytoniowe będące pozostałościami liści tytoniu i produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych, oddane do sprzedaży detalicznej, niebędące papierosami, cygarami lub cygaretkami, a nadające się do palenia.

Produkty składające się w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria ustalone w ust. 4, są traktowane jako cygara i cygaretki.

Produkty składające się w całości albo w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria ustalone w ust. 2, 3 lub 5, są traktowane jako papierosy i tytoń do palenia. Jednakże nie traktuje się jako wyrobów tytoniowych produktów, które nie zawierają tytoniu i są wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych.

Mając powyższe na względzie stwierdzić należy, iż całe liście tytoniu, wilgotne, nieodżyłowane, nieprzetworzone, niesfermentowane, nienadające się do palenia i niepocięte nie spełniają definicji wyrobów tytoniowych. Oznacza to, że nie można ich uznać za wyroby tytoniowe, o których mowa w art. 98 ustawy, a tym samym do nich nie ma zastosowania również art. 99 ustawy, odnoszący się tylko do wyrobów tytoniowych.

Z powyższego wynika zarazem, iż definicja produkcji zawarta w art. 99 ust. 1 ustawy nie ma zastosowania do suszu tytoniowego.

Definicja suszu tytoniowego została zawarta w art. 99a ust. 1 ustawy, zgodnie z którym za susz tytoniowy uznaje się suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym.

Powyższe oznacza zatem, że susz tytoniowy nie jest wyrobem tytoniowym w rozumieniu ustawy, ale jednocześnie, jako wymieniony w załączniku nr 1 do ustawy jest wyrobem akcyzowym podlegającym przepisom zawartym w ustawie o podatku akcyzowym.

Zgodnie z art. 9b ust. 1 ustawy, w przypadku suszu tytoniowego przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

1. nabycie wewnątrzspółnotowe suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;
2. sprzedaż suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;
3. import suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy;
4. zużycie suszu tytoniowego przez pośredniczący podmiot tytoniowy;
5. zużycie suszu tytoniowego przez podmiot prowadzący skład podatkowy do innych celów niż produkcja wyrobów tytoniowych;
6. nabycie lub posiadanie suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy, pośredniczący podmiot tytoniowy lub rolnika, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał jego sprzedaży.

Za sprzedaż uznaje się czynności, o których mowa w art. 9a ust. 2 pkt 1-8, to jest:

1. sprzedaż, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny;
2. zamianę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny;
3. wydanie w zamian za wierzycelności;
4. wydanie w miejsce świadczenia pieniężnego;
5. darowiznę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny;
6. wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności;
7. przekazanie lub wykorzystanie na potrzeby reprezentacji albo reklamy;
8. przekazanie przez podatnika na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy,

członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników (9b ust. 2 ustawy).

Jeżeli w stosunku do suszu tytoniowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości (9b ust. 3 ustawy).

W przypadku sprzedaży suszu tytoniowego, sprzedawca jest obowiązany ustalić, czy sprzedaje ten susz podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy lub pośredniczącemu podmiotowi tytoniowemu (9b ust. 4 ustawy).

Stosownie do art. 99a ust. 6 pkt 2 nie dokonuje się sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy luzem bez opakowania.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy, skład podatkowy to miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeładowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane - z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego.

Podmiot prowadzący skład podatkowy to podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego (art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy).

Przez pośredniczący podmiot tytoniowy, w myśl art. 2 ust. 1 pkt 23b ustawy należy rozumieć podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży suszu tytoniowego, który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu celnego o tej działalności.

Stosownie do art. 99a ust. 1 pkt 2 nie dokonuje się sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy luzem bez opakowania.

W sytuacji, o której mowa w art. 9b ust. 4, sprzedawca suszu tytoniowego może zażądać od nabywcy przedstawienia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego albo potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy, a w razie odmowy ich przedstawienia przez nabywcę może odmówić sprzedaży suszu tytoniowego po cenie nieuwzględniającej akcyzy (9b ust. 5 ustawy).

Zgodnie zaś z art. 99a ust. 3 ustawy stawka akcyzy na susz tytoniowy wynosi 218,40 zł za każdy kilogram. Natomiast stosownie do art. 99a ust. 4 pkt 2 ustawy, w przypadku sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy – bez jego oznaczenia znakami akcyzy, stawka akcyzy wynosi 436,80 zł za każdy kilogram.

W myśl natomiast art. 24a ustawy w przypadku suszu tytoniowego podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu celnego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby celnej, za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem art. 78 ust. 1 pkt 3.

Powyższe oznacza, że każda sprzedaż suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy jest przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym. Przedmiotem opodatkowania jest także nabycie lub posiadanie suszu tytoniowego przez inny podmiot niż prowadzący skład podatkowy, pośredniczący podmiot tytoniowy lub rolnika, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał jego sprzedaży, a także nabycie wewnątrzspółnotowe i import suszu tytoniowego przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy oraz zużycie suszu tytoniowego przez pośredniczący podmiot tytoniowy i zużycie suszu tytoniowego przez podmiot prowadzący skład podatkowy do innych celów niż produkcja wyrobów tytoniowych.

Powyższe zatem wyraźnie wskazuje, iż produkcja suszu tytoniowego nie jest objęta zakresem opodatkowania podatkiem akcyzowym. Oznacza to zarazem, że nie będzie powstawał obowiązek podatkowy w stosunku do podmiotu posiadającego susz tytoniowy, który sam go wyprodukował (np. w przypadku plantatora).

Stosownie zatem do art. 9b ust. 1 pkt 2 w związku z art. 24a ustawy podmiot, który dokonuje sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, winien złożyć deklarację podatkową i uiścić należny podatek akcyzowy.

W myśl art. 116 ust. 1a ustawy, obowiązek oznaczania suszu tytoniowego podatkowymi znakami akcyzy ciąży

na podmiocie dokonującym czynności, o których mowa w art. 9b ust. 1 pkt 1-3. Z powyższego przepisu wynika zatem, że obowiązek oznaczania suszu tytoniowego podatkowymi znakami akcyzy ciąży również na podmiocie, który dokonuje sprzedaży suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy.

Stosownie do art. 117 ust. 1 ustawy w powiązaniu z art. 9b ust. 1 pkt 2 ustawy, wyroby akcyzowe podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy powinny być prawidłowo oznaczone odpowiednimi podatkowymi znakami akcyzy przed dokonaniem ich sprzedaży.

W tym miejscu należy zauważyć, że w przepisach prawa podatkowego jak również w innych aktach prawnych nie zawarto definicji pojęcia „suchy tytoń”. Zdaniem tuż. organu przy definiowaniu tego pojęcia nie znajduje zastosowania wykładnia literalna. Aczkolwiek nie budzi wątpliwości definicja słowa „tytoń”, to już określenia wyjaśniające pojęcie „suchy” nie mogą wprost znaleźć zastosowania. Według Słownika języka polskiego Wydawnictwo PWN – 2012r. – „suchy” oznacza bowiem „ pozbawiony wilgoci, wody płynu”. Przepisy o podatku akcyzowym nie wprowadzają natomiast żadnych norm (w tym nie odwołują się również do Polskiej Normy dotyczącej tytoniu i wyrobów tytoniowych) w zakresie stopnia wilgotności, od którego uzależnione byłoby uznanie tytoniu za suchy bądź nie suchy. W tej sytuacji zastosowanie winna znaleźć wykładnia funkcjonalna. Posłużenie się wykładnią funkcjonalną jest nieodzowne, gdy ustalenie znaczenia przepisu ze względu na jego kontekst językowy prowadzi do skutków niezamierzonych oraz niezgodnych z celami instytucji, która określa interpretowany przepis (zob. J. Wróbel: Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988r. s. 143-144).

Powyższe wskazania w pełni uzasadniają celowość odstąpienia od ścisłej wykładni językowej co do sposobu ustalenia znaczenia przepisu art. 99a ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, na rzecz wykładni funkcjonalnej (celowościowej). Określenia „suszu tytoniowy” i „suchy tytoń” przyjęto zatem na potrzeby ustawy dla potrzeb wyraźnego rozróżnienia pewnego etapu przerobu tytoniu. Nie jest to już tytoń na etapie uprawy, ale jeszcze nie stał się wyrobem tytoniowym. Celem ustawodawcy było, aby za suszu tytoniowy uznać każdą część tytoniu, która nie jest połączona z żywą rośliną, niezależnie od stopnia jej przetworzenia. Oznacza to zatem, że za suszu tytoniowy przyjmuje się każdą część tytoniu nie połączoną z rośliną, niezależnie od ostatecznego jego przeznaczenia. Powyższe zarazem stoi w zgodzie z przedstawioną przez Wnioskodawcę opinią, zgodnie z którą za suszu tytoniowy może zostać uznany zarówno tytoń niebędący wyrobem tytoniowym, ale będący w przyszłości wyrobem tytoniowym, jak i tytoń, który nie będzie nigdy wyrobem tytoniowym.

Powyższe oznacza, iż na gruncie przepisów krajowych sprzedaż liści tytoniowych w postaci przedstawionej we wniosku podlega obowiązkowi uiszczania podatku akcyzowego od wyrobu będącego suszem tytoniowym.

Odnosnie zaś przepisów unijnych podkreślić należy, iż przepisy te nie regulują kwestii opodatkowania akcyzą suszu tytoniowego. Suszu tytoniowy, w takim znaczeniu, jakie nadano mu w przepisach, nie jest wyrobem tytoniowym ani w rozumieniu przepisów krajowych, ani w rozumieniu przepisów unijnych.

Zauważyć należy, iż w myśl art. 1 ust. 1 Dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. z 2009r. UE L nr 9, str. 12 ze zm.) – zwanej dalej dyrektywą horyzontalną, ustanowiono na poziomie Wspólnotowym ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej „ wyrobami akcyzowymi”:

- a. produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 2003/96/WE;
- b. alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami 92/83/EWG i 92/84/EWG;
- c. wyroby tytoniowe objęte dyrektywami 95/59/WE, 92/79/EWG i 92/80/EWG.

Jednocześnie w odniesieniu do wyrobów tytoniowych objętych dyrektywami wymienionymi w art. 1 ust. 1 pkt c dyrektywy horyzontalnej zauważyć należy, iż dyrektywy te zostały ujednoczone w jednym akcie tj. Dyrektywie Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (zwanej dalej dyrektywie tytoniowej) obowiązującej od 1 stycznia 2011r. Ponadto zgodnie z art. 21 ww. dyrektywy odesłania do uchylonych dyrektyw odczytuje się jako odesłanie do niniejszej dyrektywy (...).

Zgodnie z art. 2-6 dyrektywy tytoniowej dla celów tej dyrektywy wyroby tytoniowe oznaczają:

- I. papierosy

- II. cygara i cygaretki
- III. tytoń do palenia
- IV. tytoń drobno krojony do skręcania papierosów
- V. inny tytoń do palenia.

Wyroby składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w art. 3 lub art. 5 ust. 1, są traktowane jako papierosy i tytoń do palenia.

Niezależnie od akapitu pierwszego nie traktuje się jako wyrobów tytoniowych wyrobów, które nie zawierają tytoniu i które wykorzystywane są wyłącznie w celach medycznych.

Niezależnie od istniejących przepisów unijnych definicje, o których mowa w ust. 2 niniejszego artykułu oraz art. 3, 4 i 5, pozostają bez uszczerbku dla wyboru systemu lub poziomu opodatkowania, który jest stosowany wobec różnych grup wyrobów, o których mowa w tych artykułach.

Do celów niniejszej dyrektywy papierosy oznaczają:

- a. tytoń zrolowany nadający się do palenia w tej postaci, który nie jest cygarem ani cygaretką w rozumieniu art. 4 ust. 1;
- b. tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w "tutkach" z bibuły papierosowej;
- c. tytoń zrolowany, który w drodze prostej nieprzemysłowej obróbki jest owijany w bibułę papierosową.

Tytoń zrolowany, o którym mowa w ust. 1, do celów podatku akcyzowego uznaje się za dwa papierosy w przypadku gdy - wyłączając filtr lub ustnik - jest on dłuższy niż 8 cm, ale nie dłuższy niż 11 cm, za trzy papierosy w przypadku gdy - wyłączając filtr lub ustnik - jest on dłuższy niż 11 cm, ale nie dłuższy niż 14 cm i tak dalej.

Do celów niniejszej dyrektywy za cygara lub cygaretki uznaje się następujące wyroby, jeśli mogą one być oraz, biorąc pod uwagę ich właściwości i zwykle oczekiwania konsumentów, są przeznaczone wyłącznie do palenia w tej postaci:

- a. tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu;
- b. tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w normalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu pokrywającym wyrób w całości, w stosownych przypadkach łącznie z filtrem, ale nie ustnik - w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga jednej sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 g i nie więcej niż 10 g, a obwód równy co najmniej jednej trzeciej długości wynosi nie mniej niż 34 mm.

Na zasadzie odstępstwa od ust. 1 Niemcy i Węgry mogą nadal stosować następujący akapit do dnia 31 grudnia 2014 r.

Za cygara lub cygaretki przeznaczone do palenia uznaje się następujące wyroby, jeśli mogą one być palone w tej postaci:

- a. tytoń zrolowany w całości zrobiony z naturalnego tytoniu;
- b. tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu;
- c. tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w normalnym kolorze cygara pokrywającym wyrób w całości, w stosownych przypadkach łącznie z filtrem, ale nie ustnik - w przypadku cygar z ustnikiem, oraz spoiwo, oba z odtworzonego tytoniu, gdzie waga jednej sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 1,2 g, i gdzie owinięcie jest ułożone w kształcie spirali z kątem ostrym wynoszącym przynajmniej 30° względem pionowej osi cygara;
- d. tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w normalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu pokrywającym wyrób w całości, w stosownych przypadkach łącznie z filtrem, ale nie ustnik - w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga jednej sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 g, a obwód równy co najmniej jednej trzeciej długości wynosi nie mniej niż 34 mm.

Produkty składające się w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w ust. 1, są traktowane jako cygara i cygaretki.

Do celów niniejszej dyrektywy tytoń do palenia oznacza:

- a. tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego;
- b. odpady tytoniowe, oddane do sprzedaży detalicznej, które nie są objęte art. 3 i art. 4 ust. 1, a nadają się do palenia. Do celów niniejszego artykułu za "odpady tytoniowe" uznaje się pozostałości liści tytoniu i produkty uboczne uzyskane podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych.

Tytoń do palenia, w którym więcej niż 25 % w masie drobin tytoniu posiada szerokość cięcia mniejszą niż 1,5 mm, jest uznawany za tytoń drobno krojony przeznaczony do skręcania papierosów.

Państwa członkowskie mogą również uznać tytoń do palenia, którego więcej niż 25 % w masie drobin tytoniu posiada szerokość cięcia 1,5 mm lub więcej i który został sprzedany lub miał być sprzedany do celów skręcania papierosów jako tytoń drobno krojony przeznaczony do skręcania papierosów.

Za producenta uznaje się osobę fizyczną lub prawną mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Unii, która przekształca tytoń w wyroby przemysłowe przeznaczone do sprzedaży detalicznej.

Ponadto zgodnie z pkt 7 preambuły do ww. dyrektywy producent powinien zostać zdefiniowany jako osoba fizyczna lub prawna, która faktycznie przygotowuje wyroby tytoniowe i ustala maksymalną detaliczną cenę sprzedaży dla każdego z państw członkowskich, w którym dane wyroby mają być dopuszczone do konsumpcji.

Mając powyższe na uwadze zauważa się, iż powyższa dyrektywa tytoniowa nie obejmuje swym zakresem suszu tytoniowego zdefiniowanego w art. 99a ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.

Tym samym susz tytoniowy, na gruncie przepisów wspólnotowych nie jest wyrobem akcyzowych podlegającym ujednocnieniu na poziomie wspólnotowym podatkowi akcyzowemu. Przepisy zawarte w powołanej wyżej dyrektywie tytoniowej dotyczące opodatkowania wyrobów tytoniowych nie mają zastosowania do suszu tytoniowego, co zarazem również oznacza, że definicja producenta zawarta w art. 6 jak i pkt 7 preambuły do dyrektywy tytoniowej nie ma zastosowania do opodatkowania na gruncie krajowym suszu tytoniowego.

Powyższe nie oznacza jednak, że krajowy ustawodawca nie mógł opodatkować suszu tytoniowego na podstawie regulacji krajowych zawartych w ustawie o podatku akcyzowym. Jak bowiem stanowi art. 1 ust. 3 lit. a ww. dyrektywy horyzontalnej państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe. Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować zwiększenia formalności związanych przy przekraczaniu granicy.

Stosownie do powyższego przepisy unijne w stosunku do suszu tytoniowego nie wymagają harmonizacji. Jednocześnie zezwalają opodatkować susz tytoniowy tj. inny wyrób niż wyrób akcyzowy w rozumieniu ww. dyrektywy horyzontalnej, podatkiem konsumpcyjnym, którym jest niewątpliwie podatek akcyzowy, w przypadku gdy nałożenie tego podatku na gruncie krajowym nie spowoduje zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy.

Tym samym w ocenie tut. organu Państwa Członkowskie są uprawnione do opodatkowania produktów innych niż wyroby akcyzowe w rozumieniu przedstawionych wyżej dyrektyw, jednakże muszą wykonywać przysługujące im uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego, w szczególności Państwa Członkowskie muszą w tym zakresie przestrzegać postanowień art. 34 i art. 110 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – dalej TUE. Na powyższej podstawie są obecnie opodatkowane akcyzą samochody osobowe.

Stosownie do powyższego należy zaznaczyć, iż zgodnie z art. 34 TUE (dawniej art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską – dalej TWE) – cła przywozowe i wywozowe lub opłaty o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi. Zakaz ten stosuje się również do cel o charakterze fiskalnym.

W sprawie objętej wnioskiem podatek akcyzowy w stosunku do suszu tytoniowego nabywanego wewnątrzspółnotowo nie jest nakładany tylko w związku z przekraczaniem granicy – nakładany jest również na susz tytoniowy sprzedawany w kraju. Jest to zatem podatek wewnętrzny stosowany systematycznie niezależnie od pochodzenia suszu tytoniowego. Nie stanowi on więc cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 34 traktatu (dawniej 25 TWE), lecz należy do wewnętrznego systemu opodatkowania towarów.

Jeśli chodzi natomiast o art. 110 TSUE (dawniej art. 90 TWE), to jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 18 stycznia 2007r. w sprawie C-313/05, przepis art. 90 TWE stanowi w systemie traktatu

uzupełnienie postanowień odnoszących się do zniesienia ceł oraz opłat o skutku równoznacznym. Celem tego postanowienia jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich. Art. 110 TUE (dawniej art. 90 TWE) służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym, a produktami przywozonymi z zagranicy.

Zgodnie z tym postanowieniem podatek akcyzowy nie powinien obciążać produktów pochodzących z tych państw członkowskich bardziej niż obciąża on podobne produkty krajowe.

Tym samym ponieważ stawka akcyzy dla suszu tytoniowego jest taka sama zarówno w nabyciu wewnątrzwspólnotowym jak i przy sprzedaży na terytorium kraju, nie został naruszony art. 110 TUE (dawniej 90 TWE).

Także dalsza analiza przepisów ustawy o podatku akcyzowym prowadzi do wniosku, że nie występuje naruszenie art. 110 TUE (dawniej art. 90 TWE) tj. nabycie wewnątrzwspólnotowe suszu tytoniowego nie powoduje zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi.

Przepisy krajowe, które ustanawiają odrębne procedury, jakie należy stosować w przypadku ww. wyrobów, nie wprowadzają żadnych ograniczeń obrotu tymi wyrobami i nie nakładają na podatników, ani na inne państwa członkowskie obowiązków, które byłyby niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego. Przede wszystkim w obrocie wewnątrzwspólnotowym suszem tytoniowym, nie ma zastosowania procedura zawieszenia poboru akcyzy i administracyjny dokument towarzyszący – nabycie wewnątrzwspólnotowe tych wyrobów odbywa się bowiem na podstawie dokumentów handlowych.

Należy zauważyć, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyrokach z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński (Zb.Orz. 2007, s. 1-513, pkt 47 i 48) i z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-2/09 Kalinchev (www.curia.europa.eu, pkt 27), analizując obowiązek złożenia deklaracji w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem pojazdu – a zatem w związku z przekroczeniem granicy między państwami członkowskimi - nie potraktował tej formalności jako powiązanej z "przekroczeniem" w rozumieniu art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 (obecnie: art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118), lecz z obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego. W takim bowiem przypadku, ponieważ celem tej deklaracji jest zapewnienie uregulowania zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego, formalność ta jest związana ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego.

Stosownie do powyższego nałożenie przez Rzeczpospolitą Polską podatku akcyzowego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego suszu tytoniowego nie powoduje również zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między państwami członkowskimi, a w konsekwencji nie utrudnia swobody handlu między państwami członkowskimi.

Przepisy prawa krajowego nie przewidują bowiem przy przekraczaniu granicy przedmiotowych wyrobów ani dodatkowych formalności, takich jak w szczególności obowiązek składania stosownych oświadczeń, dołączania do przemieszczanych wyrobów administracyjnego dokumentu towarzyszącego lub uproszczonego dokumentu dostawy, ani dodatkowych warunków, czy wymogów, które byłyby niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego i utrudniały przekraczanie granicy przedmiotowych towarów. Obrót tymi towarami odbywa się na podstawie dokumentów handlowych, nie nakładając na nabywcę tych towarów dodatkowych obowiązków związanych z przekraczaniem granicy. Ponadto dla uniknięcia zwiększenia formalności przy przekraczaniu granicy, w ustawie o podatku akcyzowym odstąpiono od opodatkowania akcyzą dostawy wewnątrzwspólnotowej i eksportu suszu tytoniowego.

Powyższe zatem oznacza, iż przepisy unijne nie mają odniesienia do zakresu opodatkowania krajowym podatkiem akcyzowym suszu tytoniowego. Tym samym w zakresie dotyczącym zarówno produkcji i producenta suszu tytoniowego, jak i samego suszu tytoniowego nie mają zastosowania uregulowania unijne, gdyż susz tytoniowych objęty krajowym podatkiem akcyzowym nie jest przedmiotem harmonizacji (ujednolicenia) na poziomie wspólnotowym.

W tym miejscu należy zauważyć, iż jak już wcześniej wspomniano w myśl art. 2 ust. 1 pkt 23b pośredniczący podmiot tytoniowy to podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży suszu tytoniowego, który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu celnego o tej działalności.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest obowiązany, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu celnego.

W myśl natomiast art. 16 ust. 3a – 4a ustawy podmiot zamierzający prowadzić działalność gospodarczą jako

pośredniczący podmiot węglowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, zamiast złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w ust. 1, jest obowiązany przed dniem rozpoczęcia tej działalności powiadomić pisemnie o tym właściwego naczelnika urzędu celnego. Powiadomienie powinno zawierać dane dotyczące tego podmiotu i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, NIP lub REGON albo inny numer identyfikacyjny używany w państwie siedziby lub zamieszkania podmiotu oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej.

Właściwy naczelnik urzędu celnego bez zbędnej zwłoki pisemnie potwierdza przyjęcie powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot węglowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy. Potwierdzenie to powinno zawierać dane, o których mowa w ust. 3a, oraz oznaczenie organu potwierdzającego.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych lub upoważniony przez niego organ publikuje bez zbędnej zwłoki w Biuletynie Informacji Publicznej aktualną listę pośredniczących podmiotów węglowych oraz pośredniczących podmiotów tytoniowych, obejmującą ich następujące dane: imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania, NIP lub REGON oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej.

Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym lub pisemnym powiadomieniu o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot węglowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy ulegną zmianie, podmiot jest obowiązany zgłosić zmianę właściwemu naczelnikowi urzędu celnego w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana.

Pośredniczący podmiot węglowy oraz pośredniczący podmiot tytoniowy są obowiązani poinformować właściwego naczelnika urzędu celnego o zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej w tym charakterze, w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym zaprzestano prowadzenia działalności.

Ponadto zgodnie z art. 16a ust. 1 ww. ustawy w przypadku sprzedaży przez pośredniczący podmiot tytoniowy suszu tytoniowego nieoznaczonego znakami akcyzy innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, właściwy naczelnik urzędu celnego wydaje z urzędu decyzję o utracie ważności wydanego wcześniej temu pośredniczącemu podmiotowi tytoniowemu pisemnego potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy oraz o skreśleniu go z listy, o której mowa w art. 16 ust. 3c.

Z powyższego zatem jednoznacznie wynika, iż nadanie podmiotowi statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego następuje na wniosek podatnika. Podatnik dokonujący obrotu suszem tytoniowym nie jest zatem bezwzględnie zobowiązany do uzyskania statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie umożliwiają natomiast nadania statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego z urzędu. Posiadanie tego statusu jest bowiem prawem podmiotu (dającym przy spełnieniu odpowiednich warunków przywilej obrotu suszem tytoniowym bez naliczania podatku akcyzowego) a nie obowiązkiem. Nie zmienia to jednak faktu, iż w przypadku sprzedaży przez rolnika lub pośredniczący podmiot tytoniowy suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż skład podatkowy lub pośredniczący tytoniowym, sprzedaż ta jest przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Reasumując, w przypadku gdy nabywcą suszu tytoniowego jest podmiot niebędący składem podatkowym lub pośredniczącym podmiotem tytoniowym, sprzedaż suszu tytoniowego w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a sprzedawca winien złożyć odpowiednią deklarację podatkową i uiścić należny podatek akcyzowy.

Odnosząc zatem powyższe do sprawy będącej przedmiotem wniosku, Wnioskodawca posiadający status pośredniczącego podmiotu tytoniowego od dnia 1 stycznia 2013r. może nabywać susz tytoniowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym bez zapłaconego w cenie podatku akcyzowego. Natomiast następnie, w przypadku dokonania przez Wnioskodawcę sprzedaży przedmiotowego suszu tytoniowego innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, winien złożyć deklarację podatkową i uiścić należny podatek akcyzowy, stosownie do art. 9b ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 24a ustawy.

Powyższe oznacza również, iż czynności dokonywane przez nabywców liści tytoniu opisane przez Wnioskodawcę w opisie zdarzenia przyszłego tj. rozdrabnianie ich na ścinarce nie mają już znaczenia, gdyż liście te winny być opodatkowane, jak wskazano wyżej na wcześniejszym etapie obrotu.

Mając na uwadze powyższe przepisy prawa podatkowego oraz opis zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, iż sprzedawane przez Wnioskodawcę wilgotne, niesfermentowane, całe liście tytoniu stanowią susz tytoniowy. Tym samym Wnioskodawca winien posiadać status pośredniczącego podmiotu tytoniowego. W związku z powyższym przedmiotowe

liście tytoniu podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w przypadku dokonania ich sprzedaży podmiotowi innemu niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, przy czym to sprzedawca suszu tytoniowego, a więc Wnioskodawca, jest obowiązany ustalić, czy sprzedaje ten susz podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy lub pośredniczącemu podmiotowi tytoniowemu (9b ust. 4 ustawy).

W tym celu Wnioskodawca może zażądać od nabywcy przedstawienia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego albo potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy, a w razie odmowy ich przedstawienia przez nabywcę może odmówić sprzedaży suszu tytoniowego po cenie nieuwzględniającej akcyzy (9b ust. 5 ustawy).

Wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie, które nie zostały objęte pytaniami wskazanymi we wniosku nie mogą być - zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Należy podkreślić, iż w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji, Organ dokonał oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego, natomiast nie dokonuje jakichkolwiek własnych ustaleń faktycznych związanych z postępowaniem podatkowym, o którym mowa w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Bowiern wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej wyznacza granice rozpoznawania danej sprawy i jest rozpatrywany zgodnie z Rozdziałem 1a Działu II Ordynacji podatkowej, który nie przewiduje w tym trybie prowadzenia postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego.

Należy zatem zaznaczyć, że wydając przedmiotową interpretację tutaj. Organ oparł się na wynikającym z treści wniosku opisie zdarzenia przyszłego. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego zdarzenia przyszłego, jak również w przypadku ustalenia w toku prowadzonego postępowania podatkowego odmiennego stanu faktycznego niż przedstawiony we wniosku udzielona interpretacja traci swą aktualność.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Łodzi, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski.