



Minister Finansów

Warszawa, 24 lutego 2025 roku

Sprawa: Odpowiedź na petycję w sprawie ubytków alkoholu etylowego w trakcie przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy
Znak sprawy: PAD1.056.5.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Krajowa Izba Biopaliw

ul. Wspólna 56

00-684 Warszawa

Szanowni Państwo,

W odpowiedzi na petycję z dnia 22 listopada 2024 r. w sprawie podjęcia prac, które doprowadziłyby do zmiany obowiązujących regulacji akcyzowych w zakresie maksymalnych dopuszczalnych norm ubytków alkoholu etylowego, uprzejmie wyjaśniam.

Maksymalne normy dopuszczalnych ubytków dla bioetanolu zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 września 2019 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1791). W części IX ust. 1 pkt 1-3 załącznika *Maksymalne normy dopuszczalnych ubytków alkoholu etylowego* do ww. rozporządzenia wskazano, że przy przewozie alkoholu etylowego, napojów spirytusowych lub ich półproduktów naturalny ubytek liczony w stosunku do wystanej objętości alkoholu etylowego 100% vol. nie może przekroczyć:

- 1) w cysternach samochodowych 0,10%;
- 2) w cysternach kolejowych 0,01% za każdy dzień przewozu,
- 3) w innych naczyniach służących do transportu 0,04% za każdy dzień przewozu, przy czym dzień wystania i dzień przyjęcia przesyłki liczy się jako jeden dzień przewozu.

tel.: +48 22 694 55 55
fax: +48 22 694 36 84
gov.pl/finanse
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Zgłoszone żądania

Zdaniem wnioskodawcy poziomy tych norm powinny zostać urealnione, ponieważ:

- istotnie nie przystają do klas dokładności wag samochodowych, kolejowych i innych,
- znacząco różnią się (na niekorzyść polskich przedsiębiorców) od norm w innych państwach członkowskich.

W związku z tym złożono postulat nadania części IX ust. 1 załącznika do ww. rozporządzenia następującego brzmienia:

„Przy przewozie alkoholu etylowego, napojów spirytusowych lub ich półproduktów naturalny ubytek liczony w stosunku do wysłanej objętości alkoholu etylowego 100% vol. nie może przekroczyć 0,5%;

Stanowisko wobec propozycji zawartych w petycji

Obecne regulacje akcyzowe dotyczące rozliczania ubytków wyrobów akcyzowych implementują prawodawstwo unijne.

Zgodnie z art. 6 ust. 5, 7 i 8 dyrektywy Rady 2020/262 ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.Urz. UE L 58 z 27.02.2020, str. 4, z późn. zm.) za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego.

Stosownie do brzmienia art. 6 ust. 7 ww. dyrektywy utrata częściowa wynikająca z właściwości wyrobów, która ma miejsce podczas przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy między państwami członkowskimi, nie jest uznawana za dopuszczenie do konsumpcji, o ile wysokość straty jest niższa niż wspólny próg utraty częściowej dla tych wyrobów akcyzowych, chyba że państwo członkowskie ma uzasadniony powód, by podejrzewać, że dopuszczono się oszustwa lub nieprawidłowości. Ta część utraty częściowej, która przekracza wspólny próg utraty częściowej dla tych wyrobów akcyzowych, traktowana jest jako dopuszczenie do konsumpcji.

W art. 6 ust. 8 dyrektywy Rady 2020/262 wskazano, że państwa członkowskie mogą określić własne zasady traktowania przypadków utraty częściowej w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy nieobjętych ust. 7.

Jednocześnie w myśl art. 6 ust. 10 ww. dyrektywy wobec braku ustalenia przez Komisję wspólnych progów utraty częściowej w odniesieniu do ust. 7 zezwolono państwom członkowskim na kontynuowanie stosowania przepisów krajowych w zakresie zasad ustalania ubytków wyrobów akcyzowych w okolicznościach, których dotyczy ten ustęp.

Art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 126 - zwanej dalej „ustawą”) definiuje ubytki wyrobów akcyzowych jako wszelkie straty wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych, piwa, wina, napojów fermentowanych, wyrobów pośrednich lub wyrobów tytoniowych. Krajowy ustawodawca zwolnił od akcyzy (art. 30 ust. 3, 4 i 4a ustawy) ubytki wyrobów akcyzowych. Zakres zwolnienia, w sposób bezsporny, analogicznie jak w ww. dyrektywie obejmuje ubytki wyrobów akcyzowych powstałe wskutek zdarzenia losowego lub siły wyższej, a także naturalne ubytki wynikające z właściwości wyrobów.

Przyjęte w Polsce rozwiązania pozwalają na zwolnienie od akcyzy ubytków wyrobów akcyzowych do wysokości ustalonej w drodze decyzji dla danego podmiotu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Trzeba jednak zauważyć, iż ustawodawca nie zezwolił w tym zakresie na jakąkolwiek dowolność. Zgodnie z wytycznymi zawartymi w art. 85 ust. 4 i ust. 6 ustawy o podatku akcyzowym zarówno Minister Finansów określający w drodze rozporządzenia wysokość maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych jak i naczelnik urzędu skarbowego, ustalający w drodze decyzji normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych, zostali zobligowani przez ustawodawcę do uwzględnienia takich czynników jak m.in. rodzaj wyrobów akcyzowych, specyfika poszczególnych etapów produkcji i pozostałych czynności, w trakcie których może dojść do powstania ubytków wyrobów akcyzowych czy też warunki techniczne i technologiczne występujące w danym przypadku. Zatem przy ustalaniu norm ubytków wszystkie parametry wynikające z właściwości fizycznych, które mogą mieć wpływ na wielkość powstających ubytków (np. zwilżenie powierzchni wewnętrznej cystern podczas przemieszczania ciekłych wyrobów akcyzowych, w tym także alkoholu etylowego) brane są pod uwagę.

Przywołane w wystąpieniu przykłady rozliczania ubytków wyrobów akcyzowych w innych państwach członkowskich tylko potwierdzają fakt, iż w ramach przyznanych przez dyrektywę Rady 2020/262 kompetencji poszczególne państwa członkowskie ustanowiły swoje własne, różnorodne zasady tych rozliczeń. Zatem krajowe rozwiązania w tym zakresie w żaden sposób nie zawężają ram obligatoryjnych zwolnień ubytków, lecz określają jedynie ich warunki.

Krajowe regulacje akcyzowe są także zgodne z przepisami metrologicznymi w zakresie przyrządów pomiarowych. Trzeba bowiem mieć na uwadze fakt, iż każdy pomiar wielkości fizycznej obarczony jest błędem pomiarowym wynikającym m.in. z przyjętej metody pomiaru, stosowanych przyrządów pomiarowych. Dlatego też, zarówno podmiot wysyłający jak i przyjmujący wyroby akcyzowe, w celu zapewnienia jednolitości miar i wymaganej dokładności pomiarów stosują przyrządy pomiarowe (wagi, zbiorniki, cysterny, alkoholomierze) podlegające, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. Prawo o miarach (Dz.U. z 2022 r. poz. 2063), prawnej kontroli metrologicznej. Wskazania tych przyrządów stanowią podstawę do rozliczeń między kontrahentami w obrocie gospodarczym, ale również między podatnikiem a organem podatkowym. Decyzja o stosowaniu we wzajemnych rozliczeniach określonych metod pomiarowych (wagowe, objętościowe), realizowanych przy pomocy zalegalizowanych przyrządów pomiarowych, jak i klasa dokładności tych przyrządów należy wyłącznie do umawiających się podmiotów gospodarczych.

Dopuszczalny błąd pomiarowy jest swoistą cechą charakteryzującą przyrząd pomiarowy i jego klasę dokładności. Kwestie związane z granicznym błędem dopuszczalnym wag są ściśle związane z ustawą Prawo o miarach, albowiem są konsekwencją regulacji prawnych dotyczących przyrządów pomiarowych, natomiast kwestia ubytków naturalnych związana jest ze sferą prawa podatkowego. Granice błędów wagowych zostały ustalone wyłącznie w celu określenia kryteriów (wskaźników) liczbowych, za pomocą których ocenia się dokładność przyrządu pomiarowego. Stanowią one dla pracowników administracji miar i innych organów kontroli oraz dla użytkowników przyrządów pomiarowych podstawę do oceny, czy dana waga jest przyrządem dokładnym. Należy jednak stanowczo podkreślić, iż wartość dozwolonych przepisami granicznych błędów wagowych nie może być wykorzystywana do określenia jakichkolwiek poprawek do nominalnych wskazań wag lub innych przyrządów pomiarowych (wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2004 r., sygn. akt GSK 778/04). Dla zalegalizowanych urządzeń miarodajne są zawsze nominalne wskazania wag, dlatego też podstawą rozliczeń gospodarczych jest rzeczywista ilość towaru ustalona bezpośrednio na podstawie wskazań przyrządu pomiarowego, a nie wskazań pomniejszonych bądź powiększonych o wartość błędu pomiarowego. Obowiązujące przepisy także nie dają podstaw do kwestionowania wyników pomiarów zalegalizowanych urządzeń mierniczych i odliczania ewentualnych dopuszczalnych błędów wag przy określaniu zobowiązania podatkowego z tytułu nadmiernych ubytków.

W petycji nie kwestionuje się prawidłowości wskazań urządzeń pomiarowych, czy też prawidłowości przeprowadzania samych czynności pomiarowych. Zatem ich wyniki powinny być brane pod uwagę w takiej wartości, jaka wynika z odczytania wskazań urządzeń wagowych, a prawdopodobieństwo odchylenia na plus bądź na minus i braku odchylenia jest takie samo. Jeżeli różnice są znaczne, sam podatnik musi podjąć działania i

szukać bardziej precyzyjnych urządzeń. Tolerancja wskazań wagi nie mieści się bowiem w pojęciu ubytków.

W ślad za wcześniejszą korespondencją przypomnieć należy, że w styczniu 2012 r. Naczelnikowi Urzędu Celnego w Opolu zlecono przeanalizowanie ubytków alkoholu etylowego występujących podczas jego przemieszczania dwoma transportami kolejowymi. W żadnej z 40 przebadanych komisyjnie cystern z obu przesyłek, bez względu na zastosowaną metodę ważenia (statyczna czy dynamiczna) nie stwierdzono jakiegokolwiek ubytku alkoholu etylowego. Z analizy materiału przekazanego przez ówczesny UC w Opolu jednoznacznie wynikało, że brak jest przesłanek do zmiany wysokości maksymalnej normy dopuszczalnego ubytku alkoholu etylowego powstającego w czasie przewozu w cysternach kolejowych.

Mając na uwadze powyższe, obecnie brak jest uzasadnienia dla zmiany wysokości maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków przy przewozie alkoholu etylowego. Błędy pomiarów nie mieszczą się bowiem w definicji ubytków. Nie mogą więc być stosowane do tej kategorii rozwiązania, w prawie wspólnotowym i krajowym, adresowane do rzeczywistych strat powstałych w okolicznościach uzasadniających ich zwolnienie z opodatkowania akcyzą. Ewentualna analiza w kierunku zmiany podejścia musiałaby być poprzedzona eksperymentem podobnym do przeprowadzonego w 2012 r, który wykazałby zasadność modyfikacji obowiązujących przepisów.

Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych
Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Edyta Białas-Giejbatow
Dyrektor