



KIB

KRAJOWA IZBA
BIOPALIW

Warszawa, 22 listopada 2024 r.

l.dz. 360/2024

Krajowa Izba Biopaliw
ul. Wspólna 56
00-684 Warszawa
e-mail: info@kib.pl

Szanowny Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów

Szanowna Pani
Edyta Białas-Giejbatow
Dyrektor
Departament Podatku Akcyzowego
i Podatku od Gier

Ministerstwo Finansów
Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Dotyczy: opodatkowania podatkiem akcyzowym ubytków alkoholu etylowego
w trakcie przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy

PETYCJA¹

**W SPRAWIE ZMIANY POZIOMU DOPUSZCZALNYCH NORM UBYTKÓW PRZY
PRZEMIESZCZENIU ETANOLU W PROCEDURZE ZAWIESZENIA POBORU AKCYZY**

Szanowny Panie Ministrze,
Szanowna Pani Dyrektor,

Krajowa Izba Biopaliw (dalej: „**KIB**”) jest organizacją branżową reprezentującą sektor wytwórczy biokomponentów i biopaliw ciekłych zrzeszając, zrzeszając w tym zdecydowaną większość zainstalowanych w Polsce mocy wytwórczych alkoholu etylowego pochodzenia rolniczego. Wśród priorytetowych celów działalności KIB jest

¹ na podstawie art. 2 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870)

podnoszenie konkurencyjności polskich przedsiębiorstw poprzez wspomaganie ich efektywnego funkcjonowania na rynku krajowym i międzynarodowym.

W niniejszej petycji KIB zwraca się z prośbą do Ministerstwa Finansów o podjęcie prac, które doprowadziłyby do zmiany obowiązujących obecnie regulacji akcyzowych w zakresie maksymalnych dopuszczalnych norm ubytków alkoholu etylowego². W ostatnich latach wielokrotnie zwracaliśmy się już do Ministerstwa Finansów z wnioskami o podjęcie prac w zakresie rewizji tych norm, niestety bez rezultatu. Członkowie KIB mają nadzieję, że tym razem resort nie pozostawi bez konstruktywnej reakcji naszych postulatów i rozpocznie dialog z przedsiębiorcami ukierunkowany na mitygację sytuacji, w której krajowe uregulowania skutecznie zaburzają konkurencyjność polskich fabryk z zagranicznymi dostawcami i powodują dodatkowe, merytorycznie nieuzasadnione koszty działalności.

1. Opis problemu

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1542; dalej: „**ustawa o akcyzie**”) ubytki wyrobów akcyzowych to wszelkie straty wyrobów akcyzowych. Stosownie do art. 8 ust. 3 ustawy o akcyzie przedmiotem opodatkowania akcyzą są ubytki wyrobów akcyzowych lub całkowite zniszczenie wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 20.

Co do zasady właściwy naczelnik urzędu skarbowego ustala, w drodze decyzji, dla poszczególnych podmiotów, na ich wnioski normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych (art. 85 ust. 1 pkt 1 ustawy o akcyzie). Jednocześnie normy dopuszczalnych ubytków nie mogą przekroczyć określonych w rozporządzeniu wysokości maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków (art. 85 ust. 5 pkt 1 ustawy o akcyzie).

Maksymalne normy dopuszczalnych ubytków dla bioetanolu określa rozporządzenie 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; dalej: „**rozporządzenie ws. ubytków**”). W pkt. IX ust. 1 pkt. 1-3 w załączniku „Maksymalne normy dopuszczalnych ubytków alkoholu etylowego” do rozporządzenia ws. ubytków wskazane jest, że przy przewozie alkoholu etylowego, napojów spirytusowych lub ich półproduktów naturalny ubytek liczony w stosunku do wysłanej objętości alkoholu etylowego 100% vol. nie może przekroczyć:

- 1) w cysternach samochodowych 0,10%;
- 2) w cysternach kolejowych 0,01% za każdy dzień przewozu,

² Dalej używamy zamiennie: „etanol”, „bioetanol”, „alkohol etylowy”.

- 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.

W naszym przekonaniu poziomy tych norm powinny zostać urealnione, ponieważ **(a) istotnie nie przystają do klas dokładności wag samochodowych, kolejowych i innych**, a dodatkowo **(b) normy te znacząco różnią się (na niekorzyść polskich przedsiębiorców) od norm w innych państwach członkowskich**.

a) Zbyt niski poziom norm w świetle dopuszczalnych błędów pomiaru wag

Zasadniczym argumentem merytorycznym przemawiającym za koniecznością zmiany maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków jest przede wszystkim to, że normy te nie uwzględniają dokładności wag samochodowych i kolejowych.

W 2018 r. KIB zwrócił się do Głównego Urzędu Miar (dalej „GUM”) o wyjaśnienie na piśmie w zakresie dopuszczalnych błędów wag, czyli w zakresie tego jaką niedokładność wag (samochodowych i kolejowych) przewidział sam ustawodawca w przepisach metrologicznych.

Zgodnie ze stanowiskiem GUM³:

„Dla poszczególnych rodzajów wag i związanych z nimi metod pomiarowych obowiązują w prawnej kontroli metrologicznej inne wymagania:

- 1) Wagi nieautomatyczne podlegają przepisom rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 31 stycznia 2008 r. w sprawie wymagań, którym powinny odpowiadać wagi nieautomatyczne, oraz szczegółowego zakresu sprawdzeń wykonywanych podczas prawnej kontroli metrologicznej tych przyrządów pomiarowych (Dz. U. Nr 26, poz. 152).*
- 2) Wagi do ważenia pojazdów w ruchu podlegają przepisom rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 25 września 2007 r. w sprawie wymagań, którym powinny odpowiadać wagi samochodowe do ważenia pojazdów w ruchu, oraz szczegółowego zakresu badań i sprawdzeń wykonywanych podczas prawnej kontroli metrologicznej tych przyrządów pomiarowych (Dz. U. Nr 188, poz. 1345).*
- 3) Wagi do ważenia wagonów w ruchu podlegają przepisom rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 9 czerwca 2009 r. w sprawie wymagań, którym powinny odpowiadać wagi wagonowe do ważenia w ruchu wagonów, oraz szczegółowego*

³ pismo sygn. L7-L71.402.11.2018.PR12 z dn. 31.10.2018 r.

zakresu badań i sprawdzeń wykonywanych podczas prawnej kontroli metrologicznej tych przyrządów pomiarowych (Dz. U. Nr 104, poz. 863).

Aby określić jaka możliwa jest maksymalna różnica wyników ważenia tej samej masy na dwóch zalegalizowanych wagach (u nadawcy i odbiorcy) należy znać rodzaje zastosowanych wag, ich klasy dokładności oraz parametry (np. wartość działki legalizacyjnej (e) lub działki elementarnej (d), a także wartość wyznaczanej masy brutto lub netto.

Dla określenia różnic posłużmy się przykładem ważenia na wagach nieautomatycznych, przy czym należy zaznaczyć, że pomiar na tych wagach jest najdokładniejszy, odbywa się w warunkach statycznych, w porównaniu z wagami z pkt. 2 oraz 3.

Jeżeli przyjąć, że wagi stosowane przez obu kontrahentów to wagi nieautomatyczne do ważenia samochodów, III klasy dokładności, o maksymalnym obciążeniu $Max = 60$ ton i działce legalizacyjnej $e = 20$ kg możemy określić błędy graniczne dopuszczalne (MPE). MPE w użytkowaniu dla wag nieautomatycznych ustala się na podstawie załącznika ww. rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 31 stycznia 2008 r. w sprawie wymagań, którym powinny odpowiadać wagi nieautomatyczne, oraz szczegółowego zakresu sprawdzeń wykonywanych podczas prawnej kontroli metrologicznej tych przyrządów pomiarowych. Tabela załącznika podaje MPE podczas legalizacji ponownej. Błędy te należy zgodnie z pa. 6 ust. 2 podwoić, gdyż tyle wynoszą MPE w użytkowaniu.

Dla przykładu jeżeli wyznaczana masa nie przekracza 40 ton to dla obu wag tolerancja tego wyniku wynosi $\pm 2e$. Dla najbardziej niekorzystnego przypadku (błąd skrajny) różnica wskazań obu wag wyniesie $4e$, stąd różnica wskazań (tej samej masy) nie powinna być większa niż 80 kg. Z powyższego możemy określić, że przy tej metodzie ważenia otrzymamy w skrajnym przypadku względną maksymalną różnicę:

$$\pm 80 \text{ kg} / 40.000 \text{ kg} = \pm 0,2\%$$

Jeżeli pomiar masy pojazdu odbywa się na dwóch wagach samochodowych do ważenia pojazdów w ruchu, błędy skrajne pomiaru mogą być większe. Dla przykładu, wg załącznika nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 25 września 2007 r. w sprawie wymagań, którym powinny odpowiadać wagi samochodowe do ważenia pojazdów w ruchu, oraz szczegółowego zakresu badań i sprawdzeń wykonywanych podczas prawnej kontroli metrologicznej tych przyrządów pomiarowych, waga klasy dokładności 2 ma w użytkowaniu MPE wynoszący $\pm 2 \%$ masy pojazdu. Dla najbardziej niekorzystnego przypadku (błąd skrajny) różnica wskazań obu wag wyniesie $\pm 4 \%$ masy pojazdu.

Jeżeli pomiar masy cysterny odbywa się na dwóch wagach wagonowych do ważenia w

ruchu wagonów, klasy dokładności 2, to w użytkowaniu MPE wynosi ± 1 % masy cysterny. Dla najbardziej niekorzystnego przypadku (błąd skrajny) różnica wskazań obu wag wyniesie ± 2 % masy cysterny.”

Jak wynika z powyższej analizy GUM, poziomy samych niedokładności wag są na tyle wysokie, że przy poziomach norm ubytków 0,10% (cysterny samochodowe) oraz 0,01% za każdy dzień przewozu⁴ (cysterny kolejowe) stwierdzane ubytki nie oznaczają, że nastąpił faktyczny ubytek (strata) przewożonego towaru, a mamy do czynienia po prostu z niedokładnością pomiaru przy załadunku / odbiorze przesyłki.

Z tego powodu uzasadniona jest zmiana przepisów rozporządzenia ws. ubytków w taki sposób, aby poziom ubytków ponadnormatywnych uwzględniał nieuniknione i faktycznie zawsze występujące w praktyce błędy urządzeń pomiarowych.

Jeżeli nie dojdzie do zmiany przepisów rozporządzenia ws. ubytków zakresie poziomów norm, to zostanie utrzymana absurdalna i niesprawiedliwa sytuacja, w której błędy urządzeń pomiarowych skutkują naliczaniem przedsiębiorcom akcyzy od „ponadnormatywnych ubytków”, które w rzeczywistości nie miały miejsca.

Podkreślamy, że urealnienie maksymalnych norm ubytków alkoholu etylowego to obecnie jedyna droga do tego, aby rozwiązać wyżej opisany problem tj. aby zlikwidować stan, w którym przedsiębiorcy płać akcyzę za ubytki, których nie ma, a które są wynikiem dopuszczalnych prawnie błędów (niedokładności) wag. Oczywiście najbardziej logiczne wydawałoby się w tym zakresie podejście, aby tego rodzaju „ubytki”, które dotyczą zaplombowanych cystern i które wynikają z błędów wag były traktowane jako ubytki naturalne i jako takie podlegały zwolnieniu z akcyzy bez względu na maksymalne normy dopuszczalnych ubytków. Obecnie jednak orzecznictwo sądów administracyjnych nie pozwala uwzględniać (pomijać) błędów (niedokładności) wagowych przy określaniu ubytków wyrobów akcyzowych. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 stycznia 2017 r. (sygn. I GSK 2006/15) odmówił podatnikowi prawa do zastosowania zwolnienia z akcyzy stwierdzonych ubytków jako ubytków naturalnych mimo, że w toku postępowania podatkowego ustalono, że ubytki te powstały w związku z błędami wagowymi. Oznacza to, że **błędy (niedokładności) wagowe nie są brane pod uwagę przez organy podatkowe, a także przez sądy administracyjne, przy obliczaniu (określaniu) ubytków wyrobów akcyzowych.** Innymi słowy organy podatkowe nie uwzględniają, że nie zawsze nominalnie stwierdzony ubytek (na raporcie odbioru w EMCS) oznacza, że mamy do czynienia z faktycznym ubytkiem (stratą) wyrobu akcyzowego. Poszczególni członkowie KIB przez lata próbowali przekonać do swojego stanowiska organy podatkowe i sądy

⁴ Zwykle przewóz koleją zajmuje kilka – kilkanaście dni co daje normę na poziomie maksymalnie 0,2% przy założeniu ekstremalnie długiego czasu przewozu 20 dni, a normę 0,05% przy najczęściej spotykanym przewozie kilkudniowym.

administracyjne, lecz do tej pory im się to nie udało. Z tego powodu KIB uważa, że konieczna jest zmiana legislacyjna polegająca na urealnieniu (podwyższeniu co najmniej do poziomu prawnie przewidzianych niedokładności wag) maksymalnych norm ubytków, gdyż pozwoli to na wyeliminowanie sytuacji, gdy przedsiębiorcy płacą akcyzę nie za faktyczne ubytki, a za prawnie dopuszczalne błędy wag, którymi się posługują.

Nadmieniamy, że obecnie KIB wystąpił to GUM o dodatkowe wyjaśnienia w zakresie prawnie dopuszczalnych błędów pomiarowych w obrocie alkoholem etylowym w przypadku zastosowania innych przyrządów pomiarowych niż wagi, w odniesieniu do których Urząd przedstawił już swoje szczegółowe stanowisko w cytowanym piśmie. Postęp technologiczny spowodował bowiem powszechne wdrożenia do stosowania w branży alkoholu etylowego takich urządzeń pomiarowych jak przepływomierze Coriolisa. Charakterystyka techniczna w zakresie dokładności tego typu urządzeń sprawia bowiem, że także pomiary ilości alkoholu etylowego przy ich użyciu mogą być obarczone istotnymi i niemożliwymi do uniknięcia błędami/niedokładnościami pomiaru.

b) Rażące dysproporcje między polskimi normami ubytków, a normami w innych krajach UE

Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (dalej: „**Dyrektywa**”), która reguluje zasady stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy w Unii Europejskiej, przewiduje możliwość wprowadzania na poziomie unijnym wspólnych norm ubytków alkoholu etylowego (wspólne progi utraty częściowej – art. 6 ust. 7 Dyrektywy). Takie wspólne progi nie zostały jednak ustalone na poziomie unijnym, a państwa członkowskie kontynuują stosowanie przepisów krajowych (własnych krajowych norm ubytków).

Jak KIB wielokrotnie podkreślała w swoich wystąpieniach do Ministerstwa Finansów, polskie przepisy dotyczące maksymalnych norm ubytków są o wiele bardziej restrykcyjne niż normy określone w innych państwach członkowskich, co potwierdza poniższe zestawienie.

Dopuszczalne naturalne ubytki etanolu podczas transportu:⁵

Kraj	Norma ubytku
Czechy	0,25% w transporcie lądowym 2% w transporcie kolejowym

⁵ Dokument KE „Committee on excise duties allowances applied in certain member states for losses due to the nature of excise goods during movements under duty suspension”, 2020 r.

Francja	1% w transporcie masowym
Grecja	1%
Holandia	0,4% w transporcie lądowym
Litwa	0,125 - 0,14% w cysternach kolejowych o pojemności 20 t 0,24 - 0,28% w cysternach kolejowych o pojemności 50 t 0,28 - 0,30% w cysternach kolejowych o pojemności 60 t 0,20 - 0,30% w cysternach samochodowych od 0,5 do 50 km 0,60 - 0,70% w cysternach samochodowych powyżej 50 km
Łotwa	0,2%
Portugalia	0,3%
Luksemburg	0,5%
Niemcy	0,5%
Słowacja	0,25%
Węgry	0,4%
Słowenia	0,5%

Z kolei w Austrii, Belgii, Finlandii oraz Wielkiej Brytanii prawodawstwo krajowe nie określa norm dopuszczalnych ubytków, które najczęściej są określane przez tamtejsze urzędy celne na podstawie zaistniałego stanu faktycznego, a nieodwracalnie utracony ze względu na właściwości fizyko-chemiczne lub pod działaniem siły wyższej alkohol nie jest opodatkowany.

Warto podkreślić, że Niemcy są głównym partnerem handlowym Polski w zakresie alkoholu etylowego. Dlatego też istotne jest, aby przepisy dotyczące maksymalnych dopuszczalnych norm ubytków były jak najbardziej zbliżone do tych, które obowiązują w Niemczech. Ujednolicenie norm ubytków pozwoli polskim przedsiębiorstwom utrzymać konkurencyjność na tamtejszym rynku i zapewni większą stabilność w wymianie handlowej. W tej chwili współpraca pomiędzy przedsiębiorcami z Niemiec i Polski jest obciążona dodatkowym ryzykiem podatkowym wynikającym z zupełnie rozbieżnych poziomów dopuszczalnych ubytków i wpływa negatywnie na jeden z filarów współpracy handlowej z jakim jest swobodny przepływ towarów.”

Analiza norm ubytków z innych krajów Unii Europejskiej wskazuje jednoznacznie, że tylko Polska nie uwzględniła w swoich krajowych normach ubytków dla etanolu aspektów dotyczących dopuszczalnych niedokładności wag, które tłumaczymy w pkt (a) powyżej i tylko w Polsce normy te są (od wielu lat) ustanowione na poziomie poniżej dopuszczalnych błędów wag.

2. Postulat legislacyjny

W związku z tym KIB postuluje zmianę treści pkt. IX ust. 1 pkt. 1), 2) i 3) załącznika do rozporządzenia ws. ubytków w następujący sposób:

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%;

3. Dlaczego obecnie postulujemy urealnienie maksymalnych norm

KIB w ciągu ostatnich kilkunastu lat aktywnie zwracał się do Ministerstwa Finansów o urealnienie maksymalnych dopuszczalnych norm ubytków dla alkoholu etylowego. Poniżej wyjaśniamy dlaczego obecnie ponawiamy nasz postulat:

- Przepisy dotyczące wysokości maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków nie zmieniły się od wdrożenia w Polsce unijnego systemu akcyzy w 2004 r., czyli mają już 20 lat. Mimo zmian gospodarczych takich jak zwiększenie wolumenów alkoholu etylowego w obrocie, a w konsekwencji systematyczne zwiększanie się ilości wielkowolumenowych kolejowych przesyłek alkoholu etylowego w EMCS wobec zmian w przepisach dotyczących udziału bioetanolu w paliwach ciekłych⁶, poziom norm dopuszczalnych ubytków alkoholu etylowego pozostaje niezmienny. W tym okresie ustawodawca reagował w zakresie ubytków na inny praktyczne problemy przedsiębiorców i np. w 2018 r. zdecydował się ze względów praktycznych znacznym zakresie znieść opodatkowanie ubytków produkcyjnych. W ocenie KIB najwyższy czas na podjęcie stosownej inicjatywy legislacyjnej na podstawie rzetelnej analizy merytorycznej potwierdzającej, jak w praktyce krajowych przedsiębiorstw wytwórczych działają przepisy dotyczące wysokości maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków alkoholu etylowego. Analiza taka z pewnością pozwoli ministerstwu na obiektywne skonkludowanie potrzeby postulowanej rewizji.
- Wprowadzenie w 2019 r. okresowej kompensacji ubytków i nadwyżek w zakresie alkoholu etylowego, tj. rozliczania ubytków narastająco za okresy kwartalne z uwzględnieniem stwierdzonych nadwyżek, nieco uporządkowało rozliczenia ubytków alkoholu etylowego. Nie jest to jednak remedium na opisany wyżej problem wynikający z niedokładności wag, jaki od wielu lat jako KIB sygnalizujemy. W przypadku wielkowolumenowych kolejowych przesyłek

⁶ W 2004 r. wielkowolumenowe przesyłki kolejowe alkoholu etylowego jako dodatku do paliw ciekłych nie występowały w EMCS. Obecnie są powszechne, wobec wprowadzenia obowiązku w tym zakresie w 2009 r., a szczególnie wobec wprowadzenia w 2024 r. do obrotu benzyn E10 (z zawartością do 10% etanolu).

alkoholu etylowego przepisy dotyczące okresowej kompensacji ubytków z nadwyżkami nie są w stanie amortyzować problemu błędów wag, bo błędy te (a co za tym idzie ubytki) są na tyle istotne, że dopiero możliwość kompensacji w dłuższych okresach miała by znaczący wpływ na ubytki przy tego rodzaju przesyłkach.

- Wreszcie, branża pokładała nadzieję na rozwiązanie problemu zbyt niskich, a tym samym niemożliwych wręcz do spełnienia, maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków alkoholu etylowego we wdrożeniu wspólnotowych tj. ogólnounijnych progów utraty częściowej, który zgodnie z ustawą o akcyzie zastąpiłyby normy 0,10% (cysterny samochodowe) oraz 0,01% za każdy dzień przewozu (cysterny kolejowe) także dla przemieszczeń wewnątrz krajowych. Obecnie jednak takie normy unijne nie zostały określone dla alkoholu etylowego, a z informacji jakie posiadamy z Komisji Europejskiej w związku z uczestnictwem przedstawiciela naszej organizacji w pracach Grupy Kontaktowej ds Akcyzy⁷ nic nie wskazuje, aby zostały one określone w nieodległej przyszłości. W tej sytuacji jedynym więc rozwiązaniem problemów krajowej branży opisywanych w niniejszym piśmie jest urealnienie przepisów rozporządzenia ws. ubytków pozostającego w gestii Ministra Finansów.

4. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę wszystkie przytoczone przez KIB argumenty zasadne jest, żeby doszło do nowelizacji przepisów rozporządzenia ws. ubytków. Członkowie KIB mają nadzieję, że Ministerstwo Finansów przychyli się po propozycji zmian zaproponowanych w przedmiotowym piśmie i pozostając do dyspozycji i wyrażając nadzieję, że resort wyrazi chęć prac nad proponowanymi zmianami.

Jesteśmy gotowi aktywnie w ich uczestniczyć dostarczając wszelkie dodatkowe, niezbędne informacje oraz prezentując sytuację przedsiębiorstw zrzeszonych w organizacji w trakcie bezpośredniego spotkania z przedstawicielami resortu, o co niniejszym wnosimy.

⁷ Zawieszona na początku 2024 roku „Excise Contact Group” działająca przy TAXUD.C.3 „Behavioural Taxation and Other Indirect Taxes” odpowiadająca w KE za całość spraw związanych z akcyzowym EMCS.

W celu kontaktu z Krajową Izbą Biopaliw pozostają do dyspozycji Pana Ministra oraz Pani Dyrektor

Z poważaniem,

Załącznik:

- pismo Głównego Urzędu Miar sygn. L7-L71.402.11.2018.PR12 z dn. 31.10.2018 r.