

*Adam Drozdek\** <https://orcid.org/0000-0002-0942-3347>

## KOD CN – ISTOTA I ZNACZENIE A WIĄŻĄCA INFORMACJA AKCYZOWA (PROBLEMY INTERPRETACYJNE)

**Streszczenie.** Przepisy ustawy o podatku akcyzowym przewidują jedną z wielu form urzędowych interpretacji prawa podatkowego, jaką jest wiążąca informacja akcyzowa. W myśl art. 7d ma ona dążyć do zapewnienia jednolitego stosowania ustawy o podatku akcyzowym w zakresie opodatkowania wyrobów akcyzowych albo samochodu osobowego, w szczególności przez jego interpretację uwzględniającą klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN). Tak pojmowanymi normami prawnymi są wszelkie Ogólne Reguły Interpretacji Nomenklatury Scalonej oraz wyjaśnienia do taryfy celnej zgodnie ze stanem prawnym z dnia wejścia w życie ustawy o podatku akcyzowym, które kierowane są do organów podatkowych i Służby Celno-Skarbowej.

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy, Wiążąca Informacja Akcyzowa, prawo celne, taryfa celna, kod CN.

## CN CODE AS A LEGAL AND TAX STANDARD

**Abstract.** The Excise Tax Act provides one of many forms of official tax law interpretations, i.e. the Binding Tariff Information. Pursuant to Article 7d, it is supposed to ensure the uniform application of the Excise Tax Act within taxation of excise goods or passenger cars, particularly by the interpretation that takes into consideration the classification in the system corresponding to the Combined Nomenclature (CN). Such interpretations are any General Rules for the Interpretation of the Combined Nomenclature and explanations of the customs tariff in accordance with the legal status as of the effective date of the Excise Tax Act, intended for the tax authorities and the Customs and Tax Service.

**Keywords:** excise tax, Binding Tariff Information, customs law, customs tariff, CN code.

### 1. UWAGI OGÓLNE

Normy prawne, wynikające z przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm. – dalej: ustawa o podatku akcyzowym lub upa) należą do najbardziej niejasnych, skomplikowanych i hermetycznych, a pomimo tego wszyscy musimy je należycie stosować. Zawilosc samej ustawy spowodowana jest m.in. tym, że zawarte w niej przepisy prawne

---

\* Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Katedra Polityk Regulacyjnych, Kolegium Gospodarki i Administracji Publicznej, adam\_drozdek@poczta.onet.pl

odwołują się do specyficznych rozwiązań instytucji prawnych, zawartych w licznych przepisach unijnego prawa celnego. To wszystko razem powoduje, że przepisy prawne zawarte w ustawie o podatku akcyzowym są niejednolicie interpretowane i stosowane przez organy podatkowe, a to z kolei prowadzi do licznych sankcji nie tylko podatkowych, ale także karno-skarbowych.

Przedmiotem rozważań podjętych w niniejszym opracowaniu jest analiza zagadnień związanych z dokonywaniem klasyfikacji wskazanej we wniosku o wydanie Wiążącej Informacji Akcyzowej, normy prawnej wynikającej z Ogólnych Reguł Interpretacyjnych Nomenklatury Scalonej, w tym także wyjaśnień do taryfy celnej, określających sposób opodatkowania w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. Kluczową kwestią jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy kod Nomenklatury Scalonej (CN) oraz noty wyjaśniające do Wspólnej Taryfy Celnej Unii Europejskiej mogą pełnić rolę normy prawnej. W dalszej części opracowania wskazane zostaną relacje prawne kodu CN oraz not wyjaśniających do art. 217 Konstytucji.

## 2. PRAWO UNIJNE JAKO ŹRÓDŁO PRAWA PODATKOWEGO

W Ordynacji podatkowej zawarta została szeroka definicja przepisów prawa podatkowego oraz ustaw podatkowych. Zgodnie z treścią art. 3 pkt 2 O.p., ilekroć w ustawie tej jest mowa o przepisach prawa podatkowego, rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych, dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Obecnie, po wejściu Polski do Unii Europejskiej, do przepisów prawa podatkowego należy zaliczyć również przepisy pierwotnego unijnego prawa podatkowego, przepisy bezpośrednio obowiązujących aktów wtórnego prawa unijnego (np. rozporządzeń unijnego prawa celnego), jak wreszcie zasady ogólnego prawa unijnego formułowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, np. ogólnych reguł interpretacyjnych Nomenklatury Scalonej. Analiza legalnej definicji przepisów prawa podatkowego stawia zatem na jednej płaszczyźnie przepisy prawne zawarte w ustawach podatkowych oraz wydane na ich podstawie przepisy aktów wykonawczych (Mastalski 2012, 32). Przyjęcie takiej interpretacji oznacza, że ustawą podatkową jest każdy powszechnie obowiązujący przepis prawa, a więc także przepis wydany na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie. W tym miejscu należy zauważyć, że w zakresie źródeł prawa podatkowego wypowiedzi się art. 3 upa. Zgodnie z jego brzmieniem na terytorium Polski, jako państwa należącego do Unii Europejskiej, obowiązują kody CN dla celów opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego podatkiem akcyzowym, jak również w odniesieniu do określenia

ciążących na wnioskodawcy obowiązków wynikających z przepisów o organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7.09.1987 r., 1; dalej: rozporządzenie 2658/87). Jednakże ustawodawca zastrzegł, że zmiany w Nomenklaturze Scalonej nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, jeżeli nie zostały określone w ustawie o podatku akcyzowym.

Określając skutki klasyfikacji wyrobu akcyzowego według kodu CN w procesie stosowania prawa, tj. zarówno w sytuacji samoobliczenia dokonywanego przez podatnika, jak również w zakresie wydawania decyzji podatkowych czy ich kontroli przez sądy administracyjne, należy wskazać, że punktem wyjścia dla ustalenia, czy mamy do czynienia z wyrobem akcyzowym lub samochodem osobowym czy też innym wyrobem, jest analiza Nomenklatury Scalonej wraz z notami wyjaśniającymi do Wspólnej Taryfy Celnej UE. Pamiętać jednak należy, że ogólne reguły interpretacyjne zawarte zostały w załączniku nr I do rozporządzenia 2658/87. Z tego punktu widzenia załącznik nr I rozporządzenia 2658/87 stanowi rozwinięcie norm prawnych w granicach zakreślonych przez ustawę o podatku akcyzowym. Istotą jego jest dopełnienie regulacji materii ustawowej w granicach tej treści, jaką zawiera sama ustawa. Powyższe oznacza zatem, że załącznik nr I rozporządzenia 2658/87 należy traktować na równi z ustawą podatkową, gdyż ma tę samą moc prawną, co ustawa w procesie stosowania prawa podatkowego. Załącznik ten stanowi więc istotną dyrektywę interpretacyjną w procesie wykładni prawa podatkowego. Należy zatem wyciągnąć generalny wniosek, że pojęcia przepisów prawa podatkowego nie można ograniczać wyłącznie do ustaw, które w swoim tytule zawierają takie pojęcie, lecz chodzi o rzeczywistą treść zawartych w ustawach regulacji mających wpływ na opodatkowanie. Przepisy prawa podatkowego, jakkolwiek stanowią autonomiczną dziedzinę prawa, to jednak nie są całkowicie odrębne, niezależne i niepowiązane z innymi dziedzinami systemu prawnego, a wręcz przeciwnie – wraz z przepisami innych gałęzi prawa stanowią część jednego porządku prawnego obowiązującego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Oznaczałoby to, że kod CN jest normą prawną, wskazującą określony sposób postępowania, a więc jako reguła postępowania jest regułą zachowania się organu podatkowego.

Nie ulega zatem wątpliwości, że w świetle art. 91 ust. 3 Konstytucji, w zw. z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r.; wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z dn. 7.06.2016 r., 47; dalej: TFUE), rozporządzenie 2658/87 wraz z załącznikiem nr I jest źródłem prawa podatkowego w rozumieniu art. 87 ust. 1 Konstytucji i powinno być bezpośrednio stosowane w polskim porządku prawnym bez konieczności podejmowania dodatkowych działań implementacyjnych (por.

Drozdek 2017, 66 oraz powołana tam literatura) ze strony ustawodawcy czy w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. Rozporządzenie wydane przez instytucje Unii ma pierwszeństwo stosowania przed ustawą krajową (wyrok NSA z dnia 30 listopada 2018 r., sygn. I GSK 957/16, Lex nr 2593375). Wynika z tego *a contrario*, że państwa członkowskie nie mogą stosować przepisów rozporządzeń unijnych w sposób selektywny. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, aby racjonalny ustawodawca, odwołując się do klasyfikacji towarowej na podstawie Nomenklatury Scalonej, dopuszczał możliwość taryfikacji wyrobów akcyzowych na podstawie bliżej niezidentyfikowanych przepisów prawa. Umocowanie Nomenklatury Scalonej w prawie Unii Europejskiej wskazuje, jak bardzo ważnym jest ona instrumentem prawnym (por. art. 28 TFUE).

### **3. SKUTKI STOSOWANIA KLASYFIKACJI WEDŁUG NOMENKLATURY SCALONEJ ORAZ NOT WYJAŚNIAJĄCYCH NA GRUNCIE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM**

Powszechnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego bardzo często wykorzystują kod CN jako normę prawnopodatkową. Przykładem takiej instytucji jest WIA, która ma zapewnić podmiotom gospodarczym uzyskanie oficjalnej informacji o właściwej klasyfikacji wyrobów akcyzowych lub samochodu osobowego dla potrzeby opodatkowania podatkiem akcyzowym. Jednym z jej istotnych elementów na potrzeby opodatkowania jest kod CN.

Jak już zostało wykazane wcześniej, do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, a także do wiążących informacji akcyzowych, stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN), zgodną z rozporządzeniem 2658/87. Analizując przedmiotowe zagadnienie, zauważyć należy, że zgodnie z art. 1 ust. 2 ww. rozporządzenia Nomenklatura Scalona obejmuje: a) nomenklaturę Systemu Zharmonizowanego; b) wspólnotowe podpodziały do tej nomenklatury nazywane „podpozycjami CN” w tych przypadkach, gdy określona jest odpowiadająca stawka celna; c) przepisy wstępne, dodatkowe uwagi do sekcji lub działów oraz przypisy odnoszące się do podpozycji CN. Jednolitemu stosowaniu zarówno Systemu Zharmonizowanego (HS), jak i Nomenklatury Scalonej służą noty wyjaśniające. Z punktu widzenia prowadzonych badań istotnym jest fakt, że Nomenklatura Scalona, wraz ze stawkami celnymi i innymi stosownymi opłatami oraz środkami taryfowymi zawartymi w TARIC lub innych uzgodnieniach wspólnotowych, stanowi Wspólną Taryfę Celną Unii Europejskiej. Oznacza to, że kod Nomenklatury Scalonej oraz noty wyjaśniające do Wspólnej Taryfy Celnej Unii Europejskiej stanowią normę prawną, na podstawie której ustalana jest stawka celna oraz wysokość należnego cła, mając tym samym istotny wpływ na wysokość pobieranych przez Służbę Celno-Skarbową „podatków granicznych” (Drozdek 2017,

229 i n.). W tym miejscu podkreślić należy, iż klasyfikacja towarów w Nomenklaturze Scalonej podlega Ogólnym Regułom Interpretacji Nomenklatury Scalonej (ORINS) zawartej w WTC, zapewniając tym samym jednolitą interpretację, co oznacza, że dany towar jest zawsze klasyfikowany do jednej i tej samej pozycji i podpozycji z wyłączeniem wszelkich innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Zgodnie z regułą 1 ORINS, tytuły sekcji, działów i poddziałów mają znaczenie wyłącznie orientacyjne, do celów prawnych klasyfikację towarów należy ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów oraz, o ile nie są one sprzeczne z treścią pozycji i uwag, zgodnie z Ogólnymi regułami interpretacji Nomenklatury Scalonej od 2 do 6. Natomiast reguła 6 ORINS stanowi, iż klasyfikacja towarów do podpozycji tej samej pozycji powinna być przeprowadzona zgodnie z ich treścią i uwagami do nich, z uwzględnieniem ewentualnych zmian wynikających z pozostałych reguł ORINS, stosując zasadę, że tylko podpozycje na tym samym poziomie mogą być porównywane. Mając na uwadze powyższe, należy przyjąć, że klasyfikacja wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych zgodnie z Nomenklaturą Scaloną podlega regułom zapewniającym jednolitą interpretację, co oznacza, że dany towar jest zawsze klasyfikowany do jednej i tej samej pozycji i podpozycji z wyłączeniem wszelkich innych, które mogłyby być brane pod uwagę (por. Weerth 2017, 55; Drozdek 2019, 98 i n.; WIA-2015-00001; WIA-2019-00046).

Przenosząc powyższe wnioski na grunt przepisów ustawy o podatku akcyzowym, stwierdzić należy, że dla WIA istotne znaczenie posiada kod CN. Wynika to przede wszystkim z faktu, że WIA ma daleko idące związki z prawem celnym. Pomimo że obowiązujące normy prawa podatkowego nadają jej charakter *stricte* podatkowy, to jej konstrukcja prawna wzorowana jest na rozwiązaniach właściwych dla prawa celnego i Wspólnej Taryfy Celnej UE. Wiążąca Informacja Akcyzowa jako decyzja podatkowa zawiera klasyfikację taryfową wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN), tzn. klasyfikację według Nomenklatury Scalonej zgodnie z kodami klasyfikacji określonymi w ustawie. W przypadku, gdy podanie kodu CN jest niewystarczające dla określenia opodatkowania podatkiem akcyzowym, w tym celu zastosowanie znajdują uwagi i noty wyjaśniające Wspólnej Taryfy Celnej UE, jakie wynikają z praktyki stosowania prawa celnego. Nomenklatura Scalona, na którą powołują się organy podatkowe wydając WIA, potwierdza właściwe stawki podatku akcyzowego według kodu CN (Drozdek 2019, 104 i n.). Należy zatem stwierdzić, że istotnym elementem WIA jest Nomenklatura Scalona, która pozwala precyzyjnie przyporządkować wyrób akcyzowy lub samochód osobowy do odpowiedniego kodu CN, a tym samym na stworzenie normy prawnej, która umożliwi dokonanie identyfikacji wyrobów akcyzowych lub samochodu osobowego. Kod CN, na który powołuje się WIA, dotyczy nie tylko klasyfikacji danych wyrobów akcyzowych czy samochodu osobowego, ale także pozwala określić, czy dany wyrób podlega podatkowi akcyzowemu i według jakiej stawki powinien

zostać opodatkowany. Oznaczałoby to *de lege lata*, że kod CN, zawarty w taryfie celnej, decyduje na gruncie ustawy o podatku akcyzowym o zastosowaniu właściwej stawki podatkowej oraz o wysokości podatku.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że w przypadku podatku akcyzowego ustawodawca określił jego przedmiot jako zdarzenia stanowiące przedmiot podatku, a następnie wskazał „obiekty”, do których zdarzenia te się odnoszą. Takimi właśnie „obiettami” współtworzącymi element materialny przedmiotu podatku akcyzowego są wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe. Stanowią one elementy mające wartość ekonomiczną, w oparciu o które ustalana jest podstawa opodatkowania (Kalinowski 2013, 15, 106). Zasadny jest zatem pogląd, że kod CN, a w konsekwencji również i noty wyjaśniające, wyznaczają w podatku akcyzowym przedmiot opodatkowania. Popierając to stanowisko, wskazać można na orzeczenia sądów administracyjnych. Przykładowo, według stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 16 września 2015 r., sygn. I GSK 152/14, konstrukcja przedmiotu opodatkowania w podatku akcyzowym nie stanowi naruszenia art. 217 Konstytucji. Stanowi to następstwo tego, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym odwołując się do nomenklatury CN przy definiowaniu wyrobów akcyzowych lub samochodu osobowego nie stanowią naruszenia konstytucyjnej zasady ustawowego kształtowania elementów podatku. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00 podkreślił, że z regulacji prawnej zawartej w art. 217 Konstytucji wynika nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów podatku, tj. podmiotu i przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatku. Oznacza to, że do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji określonej daniny. Jak już wcześniej wskazano, nomenklatura CN jest zamieszczona w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2658/87. Klasyfikacja towarowa przeprowadzana w oparciu o Scaloną Nomenklaturę taryfową, zawartą we Wspólnej Taryfie Celnej UE, stanowi załącznik 1 do tegoż rozporządzenia Rady (EWG). Zgodnie z art. 288 akapit 2 TFUE rozporządzenie ma zasięg ogólny i wiąże w całości oraz jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 91 ust. 3 Konstytucji rozporządzenie takie ma pierwszeństwo, w przypadku kolizji, z ustawą. W świetle powyższego należy wysunąć wniosek, że przedmiot opodatkowania w podatku akcyzowym należy ustalić w drodze wykładni przepisów ustawy o podatku akcyzowym, dokonanej po uprzedniej interpretacji Nomenklatury Scalonej. Treść normatywną Nomenklatury Scalonej uzyskuje się zatem po zestawieniu zakresu wyznaczonego ich częścią opisową i zakresu określonej pozycji CN, odkodowanego z tekstu znajdującego się w (oznaczonej danym numerem) jednostce redakcyjno-statystycznej CN (wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., sygn. K 32/99, Lex nr 46867).

Analizując znaczenie Nomenklatury Scalonej w procesie stosowania prawa, niezbędne zdaje się zwrócenie uwagi również na noty wyjaśniające, wydane przez



Komisję Europejską. Podstawą prawną dla wydania not wyjaśniających do Nomenklatury Scalonej Unii Europejskiej jest treść art. 9 rozporządzenia 2658/87, w którym upoważnia się Komisję UE do wyjaśniania zakresu pozycji taryfowych. W tym względzie art. 9 ust. 1 rozporządzenia 2658/87 stanowi, że „środki odnoszące się do kwestii określonych poniżej przyjmuje się zgodnie z procedurą określoną w art. 10 lit. a stosowanie Nomenklatury Scalonej i TARIC dotyczące w szczególności klasyfikacji towarów w nomenklaturach, określonych w art. 8 oraz uwag wyjaśniających”. Mając na uwadze treść powołanego przepisu, należy zatem przyjąć, że w rozporządzeniu nr 2658/87 ustanowione zostały ogólne reguły interpretacji Nomenklatury Scalonej (ORINS), które stanowią wykonanie zobowiązań międzynarodowych Unii Europejskiej, wynikających z międzynarodowej konwencji w sprawie Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów, sporządzonej w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. (Dz.Urz. WE L Nr 198 z 20.07.1987 r., 3 – Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 3, 3, ze. zm.) oraz protokołu zmian do niej z dnia 24 czerwca 1986 r. – Dz.Urz. WE L Nr 198 z 27.07.1987 r., 11, Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 3, 10). Zgodnie z art. 3 ust. 1 przedmiotowej konwencji każda z umawiających się stron zobowiązuje się, że jej nomenklatury celne i statystyczne będą zgodne z HS. Ponadto strony zobowiązane zostały do stosowania wszystkich pozycji i podpozycji HS bez dodatków lub modyfikacji wraz z ich odpowiednimi kodami cyfrowymi oraz że będą przestrzegać kolejności cyfrowych tego systemu. Przyjęcie jednolitego systemu kodowania towarów powoduje, że każda z umawiających się stron zobowiązuje się do stosowania ogólnych reguł interpretacji HS, a także wszystkich uwag dotyczących sekcji, działów i podpozycji HS oraz do tego, że nie będzie modyfikowała ich zakresu, w tym także not wyjaśniających (por. Werner 2014, 429).

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że wydawane przez Komisję Europejską na podstawie rozporządzenia 2658/87 noty wyjaśniające należy traktować jako uzupełnienie tych wydawanych przez Światową Organizację Celną (WCO). Za niewiążącym charakterem not wyjaśniająco przemawia to, że są one publikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej seria C, a nie L. Z kolei z punktu widzenia prawnego noty wyjaśniające Komisji UE – w praktyce i orzecznictwie – traktowane są niemal identycznie jak noty wyjaśniające WCO (Morawski 2012, 92–94, 149; podobnie: Lyons 2001, 148). W tej sytuacji noty wyjaśniające wydawane przez Komisję UE powinny być interpretowane przez organy podatkowe w taki sposób, aby nie prowadziły do ich wzajemnej zgodności z Nomenklaturą Scaloną. Przyjęcie takiego stanowiska powoduje, że organy podatkowe nie mają swobody w zakresie ich stosowania oraz nie mogą swobodnie odrzucać poglądów prezentowanych w Nomenklaturze Scalonej oraz notach wyjaśniających.

Z punktu widzenia celów niniejszego opracowania istotne jest zwrócenie uwagi, iż przed akcesją Polski do Unii Europejskiej noty wyjaśniające, opinie klasyfikacyjne oraz decyzje zostały opublikowane w formie załącznika

do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 sierpnia 1999 r. w sprawie wyjaśnień do taryfy celnej (Dz.U. Nr 74, poz. 830 ze zm.)<sup>1</sup> Ich opublikowanie w akcie normatywnym należy postrzegać w kategoriach nadania im waloru normatywnego, czego potwierdzeniem jest treść art. 7 Konwencji Brukselskiej (por. art. 7 Konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej sporządzona w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. – Dz.U. z 1978 r., Nr 11, poz. 43), zgodnie z którą noty i opinie stały się częścią aktu normatywnego, a co za tym idzie, organy podatkowe mogły wydawać na tej podstawie decyzje podatkowe. Stanowisko to potwierdzone zostało w licznych orzeczeniach przedakcesyjnych, gdzie polskie sądy konsekwentnie przyjmowały, że opinie i noty wyjaśniające do taryfy celnej mają charakter wykładni wiążącej dla organów celnych (por. np. wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1993 r., sygn. SA/Wr 1852/92, Lex nr 10841; wyrok SN z dnia 13 listopada 1996 r., sygn. III RN 28/96, Lex nr 29116; wyrok NSA z 29 stycznia 1998 r., sygn. V SA 598/97, Lex nr 59016). W uzasadnieniach sądy administracyjne wielokrotnie wskazywały, że klasyfikacja towarów w Nomenklaturze Scalonej jest oparta na pewnych zasadach oraz podlega Ogólnym Regułom Interpretacji, dzięki czemu dany towar jest zawsze kwalifikowany do tej samej pozycji lub podpozycji z wyłączeniem wszystkich innych, które mogłyby być brane pod uwagę. W. Morawski w swoich rozważaniach, poświęconych interpretacji przepisów prawa podatkowego i celnego, zwraca uwagę, że instrumenty te miały ogromny potencjał stabilizacyjny, gdy chodzi o sposób wykładni przepisów klasyfikacyjnych (Morawski 2012, 150). Stanowisko takie uzasadniane było zadaniami Rady Ministrów, która określała stawki celne, opierając się na Nomenklaturze Scalonej, wywodzącej się z konwencji brukselskiej. Pogląd ten zyskał również aprobatę w doktrynie prawa i judykaturze. I tak np. zdaniem J. Borkowskiego argumentem przemawiającym za taką interpretacją były postanowienia umów międzynarodowych, które były wiążące dla Polski. Autor ten podkreśla, że skoro należy bezpośrednio stosować postanowienia umów międzynarodowych, to „w dalszej konsekwencji takiej regulacji ustawowej uznać trzeba moc wiążącą dla polskich organów celnych aktów wykładni (interpretacji) postanowień umowy międzynarodowej zgodnych z jej treścią i dokonywanych przez uprawniony organ” (Borkowski 1995, poz. 23). W wyroku z dnia 19 listopada 1975 r. TSUE wskazał, że odstępianie od ich stosowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne jest dopuszczalne i należy traktować to jako ostateczność. TSUE w orzeczeniu z dnia 19 listopada 1975 r., w sprawie *Douaneagent der NV Nederlandse Spoorwegen v. Inspecteur*

<sup>1</sup> Na marginesie prowadzonych rozważań należy zauważyć, że w celu zapewnienia jednolitej i właściwej interpretacji Zharmonizowanego Systemu Oznaczenia i Kodowania Towarów Światowa Organizacja Celna opracowała i wydała w formie publikacji *Noty Wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego*. Przedmiotowe Noty przetłumaczone na język polski zostały opublikowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do taryfy celnej (M.P. z 2006 r. Nr 86, poz. 880). Oznacza to, że miały one charakter wiążący dla organów podatkowych.



der invoerrechten en accijnzen dopuścił możliwość odstąpienia od stosowania przez organy podatkowe not wyjaśniających, ale tylko w przypadku, gdy nota lub opinia wydaje się niezgodna ze sformułowaniem danej pozycji lub wyraźnie wykracza poza uprawnienia przyznane Radzie Współpracy Celnej. Stosowanie w praktyce not wyjaśniających i opinii klasyfikacyjnych jest bowiem istotnym instrumentem zapewniającym prawidłową wykładnię i stosowanie prawa unijnego (wyrok z dnia 19 listopada 1975 r., w sprawie 38/75 *Douaneagent der NV Nederlandse Spoorwegen v. Inspecteur der invoerrechten en accijnzen*, ECR 1975, 01439). Zdecydowanie odmienne stanowisko prezentowane jest w późniejszych orzeczeniach TSUE. W orzeczeniu wydanym po wejściu Polski do Unii Europejskiej z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-15/05 TSUE powołując się na orzecznictwo przedakcesyjne podkreślił, że noty wyjaśniające do CN oraz noty wyjaśniające do HS stanowią ważny instrument prawa celnego, służący zapewnieniu jednolitego stosowania Wspólnej Taryfy Celnej UE przez organy celne państw członkowskich. Jednak w dalszej części uzasadnienia TSUE zauważył, że noty wyjaśniające i opinie klasyfikacyjne wydawane przez Komisję UE na podstawie upoważnienia zawartego w rozporządzeniu 2658/87 przyczyniają się do interpretacji zakresu różnych pozycji taryfowych. Mają one charakter komentarza do poszczególnych pozycji taryfy celnej, którego zasadniczym celem jest pomoc w interpretacji Wspólnej Taryfy Celnej i tym samym stosowanie jednolitej klasyfikacji wyrobów według nomenklatury towarowej (wyrok TSUE z dnia 27 kwietnia 2006 r., w sprawie C-15/05, *Kawasaki Motors Europe NV v. inspecteur van de Belastingdienst/Douane District Rotterdam*, ECR 2006/4/I-3657, Lex nr 192198).

Stanowisko, zgodnie z którym noty wyjaśniające nie są częścią aktu normatywnego, należy poddać krytyce. Jak słusznie bowiem zauważa R. Mastalski, w prawie podatkowym należy na równi traktować normę prawną, której powstanie można wywieść z normy ustawowej, z normą regulującą daną sferę zagadnień prawa podatkowego bezpośrednio w ustawie. Innymi słowy, w odniesieniu do prawa podatkowego można przyjąć zasadę, że ustawą jest każdy obowiązujący przepis, a więc także wydany na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie. W praktyce stosowania prawa podatkowego zarówno przepisy zamieszczone bezpośrednio w ustawie, jak i przepisy aktów podustawowych zawierają powszechnie obowiązujące normy ogólne i abstrakcyjne, a więc nie różnią się od siebie. Z tego punktu widzenia przepisy aktów podustawowych stanowią rozwinięcie w granicach zakreślonych przez ustawę przepisów ustawowych i można je traktować na równi z nimi (por. Mastalski 2008, 54). Tym samym na przepisy prawa podatkowego składają się normy prawne, wynikające z przepisów prawnych zawartych w regulacjach wydanych na podstawie upoważnienia ustawowego. Biorąc pod uwagę poczynione wyżej rozważania, należy stwierdzić, że źródłem prawa podatkowego są przepisy unijnego prawa celnego, tj. noty wyjaśniające oraz opinie prawne. Przyjęcie stanowiska o niewiążącym charakterze not wyjaśniających otwiera drogę organom podatkowym do swobody w zakresie ich stosowania,

a co za tym idzie, organy podatkowe mogą swobodnie odrzucać poglądy prezentowane w notach wyjaśniających i opiniach klasyfikacyjnych wydanych przez Komisję UE.

W praktyce stosowania prawa podatkowego zarówno przepisy zamieszczone bezpośrednio w rozporządzeniu UE, jak i przepisy aktów wykonawczych do tych rozporządzeń, zawierają normy ogólne i abstrakcyjne, a więc nie różnią się od siebie. Z tego punktu widzenia przepisy aktów wykonawczych do rozporządzeń stanowią ich rozwinięcie w granicach zakreślonych przez rozporządzenie i można je traktować na równi z nimi. Oznacza to, że mają tę sama moc prawną w procesie stosowania prawa podatkowego. Stanowisko takie należy zaakceptować chociażby z tego względu, że brak przepisu art. 9 ust. 1, na którego podstawie wydawane są noty wyjaśniające, nadawałby analizowanym interpretacjom niewiążący charakter.

Ponadto podkreślić należy, że za źródło prawa podatkowego należy uważać także normy prawa unijnego. W przypadku podatku akcyzowego zasadnicze znaczenie jako normy podatkowe posiada kod CN zawarty w Wspólnej Taryfie Celnej Unii Europejskiej oraz noty wyjaśniające. To bowiem kod CN decyduje, czy dany wyrób akcyzowy lub samochód osobowy podlega opodatkowaniu. Z mocy ustawy o podatku akcyzowym organy podatkowe obowiązane są klasyfikować do kodu CN wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe z uwzględnieniem wskazówek zawartych w notach wyjaśniających. W tym miejscu należy zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, że decydującym kryterium dla klasyfikacji wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych należy poszukiwać zasadniczo w ich obiektywnych cechach i właściwościach, takich jak określone w pozycjach CN, uwagach do sekcji i działów oraz notach wyjaśniających (por. wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2007 r., w sprawie C-486/06 BVBA van Landeghem v. Belgische Staat, pkt 23). Analizując problem będący przedmiotem tego artykułu, warto również przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 26 lutego 2020 r. W uzasadnieniu tego orzeczenia sąd stwierdził, że noty wyjaśniające są jednym ze środków służących zapewnieniu jednolitego stosowania Wspólnej Taryfy Celnej na terenie Unii Europejskiej. Dotyczą one istotnych kwestii budzących wątpliwości interpretacyjne. Organ podatkowy ma prawo powoływać się na treść owych not wyjaśniających w postępowaniach podatkowych (wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 lutego 2020 r., sygn. III SA/Łd 1026/18, Lex nr 2895521). Oznacza to, że w przypadku stosowania ich przez organy podatkowe nie można uznać ich za naruszenie prawa Unii Europejskiej.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji rozporządzenie 2658/87 jest źródłem powszechnie obowiązującego w Polsce prawa podatkowego oraz na jego podstawie należy stanowić przepisy prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Op. Przyjęcie takiej interpretacji powoduje, że istotnym źródłem prawa podatkowego są także noty wyjaśniające wydawane

przez Komisję Europejską. Wykładnia not wyjaśniających jako źródeł prawa podatkowego dokonywana przez organy podatkowe jest realizowana w procesie stosowania prawa podatkowego, czego przykładem są powołane WIA. Niewątpliwie mają one na celu usprawnienie tego procesu, a przede wszystkim jego ujednoczenie (por. wyrok NSA z dnia 16 września 2015 r., sygn. I GSK 152/14, Lex nr 2091047). Decydującym kryterium dla prawidłowej klasyfikacji wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych należy poszukiwać w ich obiektywnych cechach i właściwościach, takich jak określone w pozycjach CN, z uwzględnieniem uwag do sekcji lub działów, oraz notach wyjaśniających. Organ podatkowy, wykonując swoje uprawnienia i obowiązki wynikające z ustawy o podatku akcyzowym, obowiązany jest dokonać klasyfikacji do kodu CN, na podstawie przepisów prawa zawartych w Wspólnej Taryfie Celnej Unii Europejskiej oraz not wyjaśniających wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe.

#### 4. PODSUMOWANIE

Przeprowadzona analiza skłania do sformułowania następujących wniosków.

Instytucja WIA jest formą odpłatnego uzyskania informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie organu interpretującego zgodny z prawem obowiązującym w dniu wydania WIA. W postępowaniu prowadzonym w celu wydania WIA załatwienie sprawy jest równoznaczne z wydaniem aktu interpretacyjnego na wniosek podatnika, który odnosi się do oczekiwanych skutków stosowania prawa będących w istocie ekspektatywą wydaną przez organ podatkowy. Ochrona ta realizuje się z momentem zastosowania się wnioskodawcy do WIA. Podkreślenia jednak wymaga, że ochrona prawna dotyczy prawno-podatkowych skutków przedstawionego we wniosku stanu faktycznego. Nie odnosi się jednak do ochrony w zakresie trafności i poprawności przedstawienia stanu faktycznego we wniosku z obiektywną rzeczywistością. Z treści przepisów art. 7d upa jednoznacznie wynika, że organ podatkowy nie tyle wyjaśnia podatnikowi, w jaki sposób należy interpretować konkretny przepis prawa podatkowego – kod CN, co raczej wskazuje, w jaki sposób należy zakwalifikować prawnie konkretny opisany przez podatnika stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Przyjść zatem należy, że WIA jest dokonywana wyłącznie na podstawie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o udzielenie WIA. Wiąże on zarówno organ interpretujący, jak i sąd administracyjny dokonujący kontroli interpretacji.

Istotą WIA jest zapewnienie podmiotowi gospodarczemu pewności prawnej w przypadku wątpliwości co do klasyfikacji taryfowej danego wyrobu akcyzowego lub samochodu osobowego. Ma to istotne konsekwencje finansowe dla osoby, której została udzielona WIA, gdyż uzyskuje ona zapewnienie dokonania klasyfikacji danego wyrobu akcyzowego do ściśle określonej klasyfikacji taryfowej,

co pozwala z góry określić wysokość zobowiązania podatkowego. WIA, pełniąc zatem funkcję gwarancyjną, ma za cel dać podmiotowi gospodarczemu pełne bezpieczeństwo, gdy istnieje wątpliwość co do klasyfikacji jakiegoś wyrobu akcyzowego, samochodu osobowego według Nomenklatury Scalonej, chroniąc go wobec wszelkich późniejszych modyfikacji stanowiska przyjętego przez organy podatkowe dotyczącej klasyfikacji wyrobu akcyzowego lub samochodu osobowego.

Klasyfikacja wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych ma fundamentalne znaczenie dla określenia właściwej stawki podatku. Wspólna Taryfa Celna zawiera ponad 16 500 przepisów prawnych dotyczących klasyfikacji towarów, a za pomocą not wyjaśniających można wpływać w istotny sposób na klasyfikację wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych. Ich bezpośrednie zastosowanie w sprawach podatkowych jest zatem obowiązkiem nie tylko organów podatkowych, ale także sądów administracyjnych. Wynika to z faktu, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa unijnego, zwłaszcza że akty administracyjne, a także inne czynności organów administracji, podlegają kontroli sądowej. W kontekście powyższego należy zatem przyjąć, że ustawa o podatku akcyzowym statuuje w niezbędnym zakresie procedurę, tj. tryb, sposób wydawania i zmiany WIA, którym towarzyszy immanentnie związana z nimi swoista moc wiążąca. Tę moc wiążącą należy wywieść z obowiązku organów podatkowych do działania zgodnie z prawem (art. 7 Konstytucji, art. 120 Op), do których należą również regulacje ochrony prawnej podatnika, a który zastosował się do WIA wydanej na skutek i po przeprowadzeniu przez niego legalnej wykładni prawa podatkowego. WIA jest wynikiem urzędowej, legalnej wykładni tego prawa, którą organy podatkowe przeprowadzają w ramach swych funkcji urzędowych w oparciu o konkretną podstawę prawną.

Istnienie wzajemnych relacji pomiędzy przepisami prawa podatkowego a unijnego prawa celnego powoduje, że noty wyjaśniające do Wspólnej Taryfy Celnej Unii Europejskiej nie są w Polsce oficjalnym źródłem powszechnie obowiązującego prawa podatkowego, należy je jednak uznać za ważne – za normę prawną w rozumieniu przepisów Konstytucji oraz Ordynacji podatkowej. Bez wątplenia podkreślić należy, że ich wskazanie w przepisach podatkowych należy uznać za element normy prawnej określającej sposób opodatkowania i w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe podlegają także procesowi wykładni dokonywanej przez te organy.

## BIBLIOGRAFIA

- Borkowski, Janusz. 1995. „Glosa do wyroku NSA z dnia 24 czerwca 1993 r., SA/Wr 1852/92”. *Orzecznictwo Sądów Polskich* 1: 23.
- Drozdek, Adam. 2017. *Charakter prawny cla jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*. Szczecin: Wydawnictwo BW Jan Brodziński.

- Drozdek, Adam. 2019. „Oddziaływanie unijnego prawa celnego na podatek od towarów i usług na przykładzie Wiążącej Informacji Stawkowej”. W *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*. Red. Agnieszka Franczak, Aneta Kaźmierczyk. 601–612. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Drozdek, Adam. 2019. „Wpływ unijnego prawa celnego na polskie regulacje prawa podatkowego – kierunki przeobrażeń i zmian na przykładzie akcyzy”. *Przegląd Prawa Publicznego* 10: 98–109.
- Kalinowski, Marek. 2013. *Przedmiot podatku*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Lyons, Timothy. 2001. *EC Customs Law*. New York: Oxford.
- Mastalski, Ryszard. 2008. *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Mastalski, Ryszard. 2012. „Przepisy prawa podatkowego”. W *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Red. Barbara Adamiak, Janusz Borkowski, Ryszard Mastalski, Janusz Zubrzycki. 32–39. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Morawski, Wojciech. 2012. *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Weerth, Carsten. 2017. „HS 2002–HS 2017: Notes of the tariff nomenclature and the additional notes of the EU revisited”. *World Customs Journal* 11(1): 49–68.
- Werner, Aleksander. 2014. „Klasyfikacja celna artykułów świątecznych – czy kultura ma wpływ na wysokość obciążeń celnych?” W *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*. Red. Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn. 428–435. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

### **Akty prawne**

- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z dn. 7.06.2016 r., 47).
- Konwencja w sprawie Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów sporządzonej w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. (Dz.Urz. WE L Nr 198 z 20.07.1987 r., 3 – Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 3, 3, ze. zm.).
- Protokół zmian do niej z dnia 24 czerwca 1986 r. (Dz.Urz. WE L Nr 198 z 27.07.1987 r., 11 – Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 3, 10).
- Rozporządzenie Rady nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7.09.1987 r., 1).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Konwencja o utworzeniu Rady Współpracy Celnej sporządzona w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. (Dz.U. z 1978 r. Nr 11, poz. 43).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 sierpnia 1999 r. w sprawie wyjaśnień do taryfy celnej (Dz.U. Nr 74, poz. 830 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do taryfy celnej (M.P. 2006, Nr 86, poz. 880).

### **Orzecznictwo**

- Wyrok TSUE z dnia 19 listopada 1975 r., w sprawie 38/75 *Douaneagent der NV Nederlandse Spoorwegen v. Inspecteur der invoerrechten en accijnzen*, ECR 1975, s. 01439.
- Wyrok TSUE z dnia 27 kwietnia 2006 r., w sprawie C-15/05, *Kawasaki Motors Europe NV v. inspecteur van de Belastingdienst/Douane District Rotterdam*, ECR 2006/4/I-3657, Lex nr 192198.

- Wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2007 r., w sprawie C-486/06 BVBA VAN LANDEGHEM v. BELGISCHE STAAT, ZOTSiS 2007, nr 12A, poz. I-10661.
- Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., sygn. K 32/99, Lex nr 46867.
- Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, Lex nr 54047.
- Wyrok SN z dnia 13 listopada 1996 r., sygn. III RN 28/96, Lex nr 29116.
- Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1993 r., sygn. SA/Wr 1852/92, Lex nr 10841.
- Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 1998 r., sygn. V SA 598/97, Lex nr 59016.
- Wyrok NSA z dnia 16 września 2015 r., sygn. I GSK 152/14, Lex nr 2091047.
- Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 345/18, Lex nr 2798786.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 lutego 2020 r., sygn. III SA/Łd 1026/18, Lex nr 2895521.

### **Pisma organów podatkowych**

- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. WIA-2015-00001.
- Pismo Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 21 października 2019 r., sygn. WIA-2019-00046.