

INTERPRETACJA OGÓLNA NR DAG1.8101.1.2024
MINISTRA FINANSÓW

z dnia 21 czerwca 2024 r.

w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego (dalej "glikol") i gliceryny, przeznaczonych do wykorzystania w papierosach elektronicznych. Wykładnia odnosi się do pojęcia „płyn do papierosów elektronicznych”, którego definicja znajduje się w art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku akcyzowym²⁾ (dalej: „u.p.a”).

Zgodnie z definicją obowiązującą przed 1 stycznia 2023 r. płynem do papierosów elektronicznych był „roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę”. Zmiana brzmienia definicji płynu do papierosów elektronicznych³⁾ od 1 stycznia 2023 r. miała na celu doprecyzowanie zwrotu „przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych” zgodnie z ratio legis tego przepisu. W zmienionej definicji doprecyzowano, że warunkiem zakwalifikowania wyrobu jako płyn do papierosów elektronicznych jest jego użycie albo możliwość takiego użycia (przeznaczenie) w papierosach elektronicznych, wynikająca z jego składu i właściwości fizykochemicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż. Zatem w myśl zmienionej definicji obowiązującej od 1 stycznia 2023 r., płyn do papierosów elektronicznych to: „roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym

¹⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760

²⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 1542, 1598 i 1723

³⁾ Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2707)

baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę, przy czym roztwór uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż”.

Zasadnicza część definicji, tj. określenie, że płynem do papierosów elektronicznych jest roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę, nie uległa zmianie w stosunku do poprzedniego stanu prawnego.

W interpretacjach indywidualnych wydawanych przed 1 stycznia 2023 r. np. z 2.12.2021 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.265.2021.1.JS; z 19.11.2021 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.210.2021.1.JS, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „Dyrektor KIS”) prezentował stanowisko, że kryterium uznania glikolu, gliceryny i ich mieszanin za płyn do papierosów elektronicznych było faktyczne przeznaczenie tych substancji, niezależnie od tego, czy były one bezpośrednio stosowane w papierosach elektronicznych, czy dopiero w połączeniu z innymi składnikami. Jak podkreślano w tych interpretacjach indywidualnych, zamiarem ustawodawcy było objęcie akcyzą wszystkich wyrobów, które docelowo służą użytkownikom do użycia w papierosach elektronicznych, w tym baz służących do komponowania płynów używanych w tych urządzeniach.

Natomiast od czasu zmiany definicji płynu do papierosów elektronicznych Dyrektor KIS, w licznych interpretacjach, uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawców prowadzących działalność w branży e-papierosów, że glikol lub gliceryna sprzedawane samodzielnie, jako niezmieszane substancje chemiczne, nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Przykładowo, interpretacje indywidualne: z 23.03.2023 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.20.2023.1.MAZ, z 17.07.2023 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.167.2023.1.MW, z 25.07.2023 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW, z 4.08.2023 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.182.2023.2.JSU, wskazywały, że definicja płynu do papierosów elektronicznych określa ten płyn jako roztwór, czyli jednorodną mieszaninę dwóch lub więcej związków chemicznych. Natomiast ani gliceryna, ani glikol (jako pojedyncze, osobne substancje) takimi mieszaninami nie są. Zatem nie spełniają one przesłanki wynikającej z definicji płynu do papierosów elektronicznych.

Takie podejście prezentuje także interpretacja indywidualna z 7.09.2023 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.243.2023.1.MPU, która została wydana w stanie faktycznym wskazującym,

że: „(...) Może się zdarzyć, że w ramach jednej transakcji, klienci zakupią zarówno płyn do papierosów elektronicznych, jak i glikol propylenowy oraz glicerynę. W konsekwencji, mogą się one znajdować na jednym paragonie fiskalnym. Wnioskodawca lub jego pracownicy mogą udzielać informacji w zakresie możliwości samodzielnego zmieszania przez klientów glikolu propylenowego oraz gliceryny z innymi produktami oferowanymi przez Wnioskodawcę, które po zmieszaniu przez klientów będą stanowiły płyn do papierosów elektronicznych.”. Tak więc, w ramach występujących w obrocie gospodarczym schematów postępowania, w sklepach stacjonarnych, w których ofercie znajdują się wyroby akcyzowe, przede wszystkim płyny do papierosów elektronicznych, dokonywana jest również sprzedaż glikolu oraz gliceryny, które są sprzedawane samodzielnie, jako niez mieszane substancje chemiczne. Oznacza to, że klienci mogą kupić, nawet w ramach jednej transakcji potwierdzonej jednym paragonem fiskalnym, zarówno płyn do papierosów elektronicznych, jak i glikol oraz glicerynę, stanowiące bazę płynu do papierosów elektronicznych.

W przypadku gotowego wyrobu, którego przeznaczenie jasno wskazuje na wykorzystanie w papierosach elektronicznych, powstanie obowiązku podatkowego nie budzi wątpliwości. Jednak w przypadku poszczególnych komponentów, które nie stanowią roztworu lub ich skład i właściwości fizykochemiczne nie wskazują jednoznacznie na użycie w papierosach elektronicznych, jak np. sama gliceryna czy sam glikol, takie wątpliwości powstają i wymagają rozstrzygnięcia.

W przedmiotowej interpretacji rozstrzygnięciu będzie podlegało, czy opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają bazy, które są przeznaczone do wyprodukowania gotowego płynu, który zostanie wykorzystany w papierosach elektronicznych. Rozstrzygnięciu będzie podlegało również to, czy glikol i gliceryna produkowane i sprzedawane konsumentom do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych stanowią bazę, czyli zasadniczy składnik komponowanego przez nich płynu aplikowanego docelowo do papierosa elektronicznego.

W tym miejscu należy zauważyć, że wykładnia definicji płynu do papierosów elektronicznych, odnośnie uznania za płyn do papierosów elektronicznych (art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a.) samej gliceryny i samego glikolu została ugruntowana w orzecznictwie sądowoadministracyjnym i jest odmienna od tej, która jest prezentowana w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Dyrektora KIS, w oparciu o definicję w brzmieniu od 1 stycznia 2023 r. Wprawdzie wyroki sądów administracyjnych dotyczą wykładni definicji płynu do papierosów elektronicznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2022 r., lecz zasadnicza część

definicji, jak wskazano powyżej, nie uległa zmianie w stosunku do poprzedniego stanu prawnego, więc ich treść można odnieść również do stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2023 r.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2023 r., płyn do papierosów elektronicznych, to: „roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę, przy czym roztwór uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż”.

Wykładnia językowa tego przepisu prowadzi do wniosku, że płynem do papierosów elektronicznych jest zarówno roztwór, jak również baza do tego roztworu, która zawiera glikol lub glicerynę.

Baza oznacza podstawę do stworzenia czegoś, element bez którego nie powstałby produkt końcowy o pożądanych właściwościach. Zarówno glikol, jak i gliceryna, stanowią nośnik nikotyny i aromatu, tj. substancji nadających papierosom elektronicznym pożądane właściwości. Zatem zarówno glikol, jak i gliceryna, mogą samodzielnie stanowić bazę do tego roztworu. Tym samym, w znaczeniu stricte chemicznym baza, o której mowa w definicji płynu do papierosów elektronicznych nie musi być roztworem. Poprzez użyte sformułowanie „w tym” ustawodawca uznaje za płyn do papierosów elektronicznych nie tylko roztwór, ale również bazy do tego roztworu. Ustawodawca w definiensie identyfikuje bowiem bazę jako „bazę do roztworu”. Oznacza to, że sama baza płynu do papierosów elektronicznych nie musi stanowić stricte roztworu w znaczeniu chemicznym, lecz – pod warunkiem, że zawiera glicerynę, glikol, bądź obie te substancje („lub”) – służy do jego wytworzenia.

Nie wyklucza to uznania za płyn do papierosów elektronicznych innych niż zawierające glikol czy glicerynę roztworów, a także samego glikolu lub samej gliceryny niezmieszanych z innymi wyrobami, jeśli tylko służą do wykorzystania w papierosach elektronicznych. O klasyfikacji danego wyrobu (roztwór, baza, glikol, gliceryna) jako płynu do papierosów elektronicznych decyduje bowiem jego przeznaczenie. To przeznaczenie do wykorzystania w papierosie

elektronicznym decyduje o uznaniu, że dany produkt jest płynem do papierosów elektronicznych i tym samym stanowi wyrób akcyzowy.

Analogiczną wykładnię definicji płynu do papierosów elektronicznych zastosował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28 marca 2023 r., sygn. akt I FSK 1492/22 zauważając, że: "Glikol propylenowy oraz gliceryna (...) spełniają definicję płynu do papierosów elektronicznych z art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a., a tym samym ich sprzedaż do wykorzystania w papierosach elektronicznych podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym."

Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyroku uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 29 marca 2022 r., sygn. I SA/Kr 121/22 i oddalił skargę na interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 19.11.2021 r., znak: 0111-KDIB3-3.4013.210.2021, w której uznano za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy, że czysty glikol i gliceryna służące do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych nie są wyrobami akcyzowymi. W przedmiotowej interpretacji wskazano, że: „w definicji płynu do papierosów elektronicznych mieszczą się zarówno płyny, które użytkownicy e-papierosów bezpośrednio wlewają do urządzenia do podgrzewania (e-papierosa), jak i bazy (półprodukty) służące do dalszej produkcji tego płynu - w tym baza do płynu do papierosów elektronicznych zawierająca glikol lub glicerynę. Nie wyklucza to również uznania za płyn do papierosów elektronicznych roztworów innych niż zawierające glikol lub glicerynę, aromatów, koncentratów smakowych, a także samego glikolu lub gliceryny niezmieszanych z innymi substancjami - pod warunkiem, że są one przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych”.

Jednocześnie NSA zaaprobował analogiczną do swojej ocenę prawną w licznych orzeczeniach sądowo-administracyjnych i powołał m.in.: wyrok WSA w Kielcach z 14 kwietnia 2022 r., sygn. akt I SA/Ke 42/22, wyrok WSA w Kielcach z 19 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Ke 119/22, wyrok WSA w Poznaniu z 6 października 2022 r., sygn. akt III SA/Po 63/22, wyrok WSA w Warszawie z 29 września 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 667/21, i inne.

Dodatkowo wskazać należy orzecznictwo zapadłe po kontrolach przeprowadzonych w zakresie płynów do papierosów elektronicznych, które również potwierdza wykładnię uznającą sam glikol i samą glicerynę służące do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych za wyrób akcyzowy np. wyrok NSA z 10 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1522/23.

Mając powyższe na uwadze, jak również konieczność wyeliminowania rozbieżności interpretacyjnych w zakresie stosowania definicji płynu do papierosów elektronicznych, należy

stwierdzić, że doprecyzowana od 1 stycznia 2023 r. definicja zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. nie wyklucza z opodatkowania akcyzą glikolu i gliceryny, które służą do wykorzystania w papierosie elektronicznym. Wskazanie w ww. definicji „bazy” jako półproduktu do wytworzenia płynu do papierosów w ostatecznej, finalnej postaci pozwala na przyjęcie, że pod pojęciem „płyn do papierosów elektronicznych” należy rozumieć nie tylko wyrób w ostatecznej postaci stosowanej w papierosie elektronicznym, lecz również glikol i glicerynę służące do jego wytworzenia.

Natomiast doprecyzowanie w znowelizowanej definicji płynu do papierosów elektronicznych zwrotu „przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych” miało na celu m.in. umożliwienie organom kontrolnym i podatkowym wykazania faktycznego wykorzystania wyrobu, w sytuacjach gdy sprzedawca płynu do papierosów elektronicznych jedynie dla pozorów wskazywał przeznaczenie glikolu lub gliceryny do celów nieopodatkowanych akcyzą.

Doprecyzowany zwrot „przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych” wskazuje, że wyrób uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży, bądź oferowania na sprzedaż.

Doprecyzowanie w definicji płynu do papierosów elektronicznych ww. pojęcia należy rozumieć w ten sposób, że co do zasady sprzedaż bądź oferowanie na sprzedaż glikolu lub gliceryny, jeżeli nie są przeznaczone do użycia w papierosach elektronicznych nie wskazuje na ich przeznaczenie akcyzowe, tj. do wykorzystania w papierosach elektronicznych i w takiej sytuacji ich produkcja i magazynowanie nie podlega rygorom ustawy o podatku akcyzowym.

Podkreślić trzeba, że miejsce sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż glikolu lub gliceryny może w pewnych okolicznościach determinować ich przeznaczenie. Nie można uznać *a priori* w świetle zmienionej definicji, że glikol lub gliceryna, biorąc pod uwagę mnogość ich możliwych zastosowań, sprzedawane lub oferowane na sprzedaż np. w aptece, sklepie z artykułami chemicznymi są przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych. Podobnie w przypadku glikolu lub gliceryny znajdujących się u ich wytwórcy.

Natomiast dla uznania, że glikol lub gliceryna mogą być użyte w papierosach elektronicznych, w świetle zmienionej definicji, wystarczająca będzie w konkretnych sytuacjach okoliczność powiązania z miejscem ich sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż, takim jak np.

wyspecjalizowane sklepy i punkty sprzedaży, gdzie oferowane są wyroby tytoniowe, płyny do papierosów elektronicznych, wyroby nowatorskie i ich substytuty lub urządzenia i akcesoria do używania tych wyrobów akcyzowych. W przypadku wprowadzenia glikolu lub gliceryny do składu podatkowego produkującego płyn do papierosów elektronicznych, dopiero moment ich wydania do produkcji, o której mowa w art. 99b ust. 1 u.p.a. zmaterializuje ich przeznaczenie do wykorzystania w papierosach elektronicznych (por. wyrok NSA z 28 września 2022 r., sygn. akt I FSK 354/22). Sprzedaż glikolu i gliceryny z uwagi na ich skład i właściwości fizykochemiczne we wskazanych powyżej miejscach (takich jak wyspecjalizowane sklepy i punkty sprzedaży, gdzie oferowane są wyroby tytoniowe, płyny do papierosów elektronicznych, wyroby nowatorskie i ich substytuty lub urządzenia i akcesoria do używania tych wyrobów akcyzowych), w świetle definicji płynu do papierosów elektronicznych daje podstawę do przyjęcia, że wyroby te są przeznaczone do użycia w papierosach elektronicznych.

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman

Podsekretarz Stanu