

---

# KONTROWERSJE WOKÓŁ WYKŁADNI ART. 82 UST. 1 ORAZ UST. 2 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM - PROBLEM OKREŚLENIA KRĘGU PODMIOTÓW UPRAWNIONYCH DO ŻĄDANIA ZWROTU AKCYZY

---

MICHAŁ TORUŃSKI<sup>®</sup>

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wprowadzenie .....	208
2. Stan normatywny .....	210
3. Zagadnienie prawidłowej implementacji - przegląd stanowisk i argumentów.....	212
4. Wnioski.....	215

---

## 1. WPROWADZENIE

---

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na rozbieżności, które objawiły się w orzecznictwie sądownoadministracyjnym w przedmiocie wykładni art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym<sup>1</sup>, a konkretnie na kontrowersje odnośnie do określenia kręgu podmiotów uprawnionych do żądania zwrotu akcyzy w sytuacji dostawy wewnątrzwspólnotowej bądź eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju.

Przywołane przepisy nie pozostawiają wątpliwości, co znajduje się również poza wskazanym sporem, że w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, zwrot akcyzy przysługuje podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej, bądź

---

\* Michał Toruński, doktorant w Katedrze Postępowania Karnego Wydziału Prawa i Administracji, Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: [michal.torunski@uj.edu.pl](mailto:michal.torunski@uj.edu.pl)

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz.U.2014.752 j.t.), dalej jako ustawa p.a

eksportu tych wyrobów akcyzowych oraz podmiotowi, który nabył te wyroby od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej lub eksportu.

Niejasną kwestią wydaje się być natomiast odpowiedź na pytanie, czy do zwrotu akcyzy są legitymowane również inne podmioty uczestniczące w „łańcuchu akcyzowym”, jak dalsi pośrednicy w obrocie wyrobami akcyzowymi, którzy posiadają niezbędne dokumenty potwierdzające zapłatę akcyzy na terenie kraju. Chodzi tu o uczestników sceny gospodarczej, którzy - przykładowo - kupują wyroby akcyzowe w kraju od podmiotu nie będącego podatnikiem akcyzy, który z kolei nabył je (z akcyzą zawartą w cenie tych wyrobów) od podatnika podatku akcyzowego, a następnie dokonują wewnątrzspółnotowej dostawy tych wyrobów.

Wskazana kontrowersja rysuje się wyraźnie na tle prawa unijnego, dyrektywy 2008/118/WE<sup>2</sup>, które nie zawiera ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego, co wyraźnie czyni polska ustawa. Tym samym, w istocie omawiany spór orzeczniczy sprowadza się do zagadnienia prawidłowej implementacji dyrektywy dotyczącej podatku akcyzowego, a przesądzenie tej kwestii implikuje ewentualne dalsze rozważania w przedmiocie możliwości bezpośredniego powoływania się na jej uregulowania.

Większościowe stanowisko judykatury, powołując się przede wszystkim na literalne brzmienie art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy p.a. oraz aprobując przy tym sposób, w jaki polski ustawodawca dokonał transpozycji unormowań dyrektywy 2008/118/WE, opowiada się za zawężającą wykładnią tych przepisów, co w konsekwencji prowadzi do konstatacji odmawiającej dalszym pośrednikom prawa zwrotu akcyzy<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2008/18/WE z dnia 16 grudnia 2008 roku w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.UE L z dnia 14 stycznia 2009 r.), dalej jako dyrektywa 2008/118/WE.

<sup>3</sup> Zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2014 roku, sygn. I FSK 284/13, LEX nr 1449673, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 października 2012 roku, sygn. III SA/Łd 617/12, LEX nr 1234719, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 grudnia 2015 roku, sygn. I SA/Kr 1267/15, Rzeczposp. Pod 2016/25/9, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 września 2015 roku, sygn. I SA/Kr 1135/15, LEX nr 1821561. Zapatrywanie takie potwierdza również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2014 roku, sygn. I FSK 284/13, LEX nr 1449673.

Tym niemniej, przy okazji dyskusji w interesującym nas tutaj obszarze nie można lekceważyć głosów judykatury oraz przedstawicieli nauki prawa, którzy jednoznacznie wskazują, że przeprowadzona implementacja dyrektywy 2008/118/WE jest niepełna, a tym samym nieprawidłowa, co powoduje naruszenie zasady proporcjonalności, a także pozbawia prawo unijne efektywności<sup>4</sup>. W rezultacie, utrzymuje się w ramach tej grupy poglądów - przy bezpośrednim powołaniu na unormowania dyrektywy - że do zwrotu akcyzy winni być także legitymowani kolejni pośrednicy w obrocie wyrobami akcyzowymi, jeśli - rzecz oczywista - będą dysponować odpowiednimi dokumentami.

## 2. STAN NORMATYWNY

---

Zgodnie z art. 82 ust. 1 ustawy p.a., w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, przysługuje zwrot akcyzy:

- 1) podatnikowi, który dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej tych wyrobów akcyzowych, albo
- 2) podmiotowi, który nabył te wyroby akcyzowe od podatnika i dokonał ich dostawy wewnątrzspółnotowej

na pisemny wniosek złożony do właściwego naczelnika urzędu celnego wraz z dokumentami potwierdzającymi zapłatę akcyzy na terytorium kraju.

W analogiczny sposób został ukształtowany krąg legitymowanych podmiotów dysponujących omawianym uprawnieniem do zwrotu podatku w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych (art. 82 ust. 2 ustawy p.a.)<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2014 roku, sygn. I FSK 231/13, LEX nr 1444569, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 listopada 2012 roku, sygn. III SA/Wa 631/12, LEX nr 1249673, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 sierpnia 2015 roku, sygn. III SA/Po 1914/14, LEX nr 1772559, S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, wydanie III, *komentarz do art. 82*, LEX/el, nb 1, a także odnośnie wykładni przepisów dyrektywy 92/12/EWG: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 września 2011 roku, sygn. III SA/Wa 381/11, LEX nr 1129834 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 grudnia 2013 roku, sygn. I GSK 280/12, LEX nr 1528821.

<sup>5</sup> Należy jednak zwrócić uwagę, że w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych ustawodawca określa roczny termin do złożenia wniosku do właściwego naczelnika urzędu celnego.

Biorąc pod uwagę przytoczone regulacje, należy stwierdzić, że w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy bądź eksportu wyrobów akcyzowych, od których akcyzę zapłacono na terytorium kraju, polski ustawodawca w sposób sztywny (enumeratywny) określa krąg podmiotów, które mają prawo żądać zwrotu akcyzy. Przepisy polskiej ustawy zezwalają na złożenie odpowiedniego wniosku o zwrot podatku wyłącznie podatnikowi oraz pierwotnemu nabywcy wyrobów po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, czyli pierwszemu pośrednikowi w „łańcuchu” obrotu wyrobów akcyzowych, odmawiając tego prawa kolejnym, „dalszym” pośrednikom w obrocie tymi wyrobami na terenie kraju. Należy przy tym zastrzec, że chodzi w tym przypadku o podatnika w sensie formalnym, a więc osobę fizyczną, osobę prawną oraz jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą (art. 13 ust. 1 ustawy p.a.), czyli innymi słowy podmiot zobowiązany do zapłaty podatku, nie zaś o podmiot, który faktycznie ponosi ciężar akcyzy, czyli konsumenta.

Jeżeli zaś wziąć pod uwagę prawo unijne, wypada w kontekście problemu sygnalizowanego w tej pracy wyeksponować dwa uregulowania.

W myśl punktu 28 Preambuły<sup>6</sup> do dyrektywy 2008/118/WE, w przypadkach gdy wyroby akcyzowe po ich dopuszczeniu do konsumpcji w jednym państwie członkowskim są przechowywane do celów handlowych w innym państwie członkowskim, należy ustalić, że podatek akcyzowy jest wymagalny w tym drugim państwie członkowskim.

Tym samym, wymaga podkreślenia okoliczność, że za sprawą przywołanego uregulowania „ustawodawca unijny”, obok reguły jednokrotnego poboru akcyzy w miejscu ostatecznej konsumpcji<sup>7</sup>, wprowadza zasadę zwrotu podatku, która została rozwinięta w art. 33 ust. 6 tej dyrektywy, zgodnie z którym podatek akcyzowy zostaje na wniosek zwrócony lub umorzony w państwie członkowskim, w którym miało miejsce dopuszczenie do konsumpcji, jeśli właściwe organy w tym drugim państwie członkowskim uznały, że stał się on wymagalny

---

<sup>6</sup> Preambuły aktów unijnych nie mają mocy prawnie wiążącej (zob. choćby stanowisko ETS - obecnie TSUE - wyrażone w tym przedmiocie w sprawie C-134/08 Hauptzollamt Bremen przeciwko J.E. Tyson Parketthandel GmbH hanse j.), tym niemniej niejednokrotnie akcentuje się ich fundamentalne znaczenie w procesie wykładni prawa unijnego. Na temat roli preambuły w procesie interpretacji prawa unijnego zob. szczegółowo S. Scherpers, *The Legal Force of the Preamble to the EEC Treaty*, (1981) 6, *European Law Review*.

<sup>7</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 631/12.

i został pobrany w tym państwie członkowskim. Należy jednocześnie zaobserwować, że prawo unijne nie przewiduje ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego

Przytoczone regulacje prawa krajowego oraz porządku unijnego wskazują, że dyskusja w przedmiocie prawidłowości transpozycji dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, a tym samym zgodności uregulowania polskiej ustawy z rozwiązaniami unijnymi, jest w pełni uzasadniona.

### **3. ZAGADNIENIE PRAWIDŁOWEJ IMPLEMENTACJI - PRZEGLĄD STANOWISK I ARGUMENTÓW**

---

#### **3.1 Konceptje wyrażające zapatrywanie o zgodności art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z prawem unijnym**

Jak już wskazano w początkowym fragmencie pracy, część sądów administracyjnych opowiada się za stanowiskiem, zgodnie z którym polski ustawodawca w sposób prawidłowy dokonał transpozycji unormowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, co implikuje wniosek, że przepis art. 82 ust.1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowy jest zgodny z przepisami prawa unijnego .

Jak już wskazano w początkowym fragmencie pracy, część sądów administracyjnych opowiada się za stanowiskiem, zgodnie z którym polski ustawodawca w sposób prawidłowy dokonał transpozycji unormowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, co implikuje wniosek, że przepis art. 82 ust.1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowy jest zgodny z przepisami prawa unijnego<sup>8</sup>.

U podstaw takiego rozumowania leży przede wszystkim przekonanie o charakterze dyrektyw - instrumentu harmonizacji prawa państw członkowskich Unii Europejskiej - jako aktu prawnego wiążącego państwa wyłącznie co do celów, jakie powinny zostać osiągnięte, pozostawiającego im jednocześnie swobodę co do metod ich osiągnięcia<sup>9</sup>. Tym samym, organy stosujące prawo winny tak dalece, jak jest to możliwe interpretować prawo krajowe w świetle

---

<sup>8</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w sprawie III SA/Łd 617/12.

<sup>9</sup> Na temat charakteru prawnego dyrektyw zob. m.in. A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Tom I, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 63 - 72.

celów dyrektywy, natomiast zagadnienie określenia w jakich sytuacjach i na jakich warunkach, na wniosek zainteresowanej osoby, właściwe organy państwa mogą zezwolić na zwrot lub umorzenie podatku akcyzowego - w myśl tego stanowisko - pozostawione zostało do określenia państwu członkowskim, które posiadają w tym zakresie swobodę wynikającą z przyznanego im prawa ustanawiania własnych procedur dotyczących tych kwestii<sup>10</sup>.

Podkreśla się zatem w ramach tego zapytywania, że dyrektywa nie wprowadza ograniczeń, które by nie pozwalały ustawodawcy krajowemu wskazywać podmiotów, które mogą ubiegać się o zwrot podatku<sup>11</sup>. Przepis ten wskazuje jedynie, że ustawodawca krajowy miał obowiązek wprowadzenia do krajowego systemu prawnego przepisów umożliwiających uzyskanie zwrotu akcyzy, co uczynił za sprawą art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym.

Ustawodawca krajowy ma możliwość wprowadzenia takich ograniczeń, które doprowadzą do zapobiegania nadużyciom w sposób, który nie doprowadzi do dyskryminacji podmiotów gospodarczych. Ograniczenie kręgu podmiotów legitymowanych do ubiegania się o zwrot akcyzy tylko do podatników i podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe bezpośrednio od podatnika, umożliwia, jak wymaga tego wprost dyrektywa w art. 11, skuteczną weryfikację zasadności wniosków o zwrot akcyzy i zapobiega nadużyciom w tym zakresie. Rozwiązanie takie nie pozostaje również w sprzeczności z zasadą niedyskryminacji, która została wyrażona w pkt 10 Preambuły dyrektywy, gdyż każdy podmiot, który chce dokonać dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych może na takich samych warunkach nabywać te wyroby od podatnika i następnie ubiegać się o zwrot podatku akcyzowego, co prowadzi do wniosku, że uregulowanie art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 polskiej ustawy nie różnicuje wyrobów krajowych i wyrobów pochodzących z innych państw UE<sup>12</sup>.

### **3.2 Koncepcje negujące prawidłowość implementacji uregulowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego**

Na przeciwnym biegunie w stosunku do poglądów przedstawionych powyżej należy umiejscowić wypowiedzi judykatury oraz doktryny, które akcentują, że krajowy ustawodawca

<sup>10</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie w sprawie I SA/Kr 1267/15.

<sup>11</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 284/13.

<sup>12</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 284/13.



nieprawidłowo implementował przepisy dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego, w sposób nieuprawniony zawężając krąg podmiotów mogących się ubiegać o zwrot akcyzy. Powoduje to konieczność bezpośredniego stosowania prawa unijnego.

Wśród wielu argumentów pojawiających się po stronie zwolenników zarysowanej koncepcji podczas dyskusji w przedmiocie kształtu regulacji art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym na czoło należy wysunąć zapatrywanie, zgodnie z którym art. 33 ust. 6 dyrektywy precyzyjnie określa warunki, które muszą być spełnione, ażeby mogło dojść do zwrotu podatku akcyzowego, a wśród tych warunków nie sposób odszukać wymogu nabycia wyrobu akcyzowego przez podmiot występujący o zwrot akcyzy od podmiotu będącego podatnikiem akcyzy<sup>13</sup>.

Zestawiając zatem treść przepisu dyrektywy z unormowaniem polskiej ustawy, wypada dojść do konstatacji, że przepis krajowy jest sprzeczny z art. 33 ust. 6 dyrektywy horyzontalnej, gdyż zawęża krąg podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego do podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe od takiego podatnika<sup>14</sup>. Wskazany przepis dyrektywy nie zawiera w ogóle ograniczenia zwrotu podatku ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego. Z treści tego przepisu aktu unijnego wynika wyłącznie, że zwrot akcyzy następuje, gdy wyrób będący przedmiotem wysyłki do innego państwa członkowskiego został opodatkowany w państwie wysyłki. Nie ma przy tym znaczenia ile razy i kto dokonał obrotu tym wyrobem w państwie wysyłki<sup>15</sup>.

Takiego ograniczenia nie przewidują również przepisy art. 9 i art. 11 dyrektywy, które zezwalają krajowemu prawodawcy jedynie na ustanawianie własnych procedur zwrotu i umorzenia oraz takich mechanizmów, które będą zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania i nadużyciom. Owo ustanawianie własnych procedur zwrotu i mechanizmów zapobiegawczych mieści się w ramach pozostawionej organom krajowym swobody wyboru form i środków dla realizacji celów dyrektywy, ale swoboda ta nie obejmuje już ograniczenia w stosunku do regulacji aktu unijnego kręgu podmiotów uprawnionych do otrzymania zwrotu podatku<sup>16</sup>. Prawo unijne upoważnia tym samym poszczególne państwa członkowskie do wprowadzania własnych procedur dotyczących zwrotu akcyzy, jednakże procedury te nie

<sup>13</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 631/12.

<sup>14</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 231/13.

<sup>15</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 631/12.

<sup>16</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w sprawie III SA/Po 1914/14.

mogą powodować, że zwrot w ogóle nie będzie możliwy dla pewnej kategorii dostawców (w rozpatrywanym przypadku kolejnych pośredników w obrocie wyrobami akcyzowymi)<sup>17</sup>.

Rozwiązanie przyjęte przez krajowego ustawodawcę zawęża zatem uprawnienia wynikające wprost z dyrektywy, co prowadzi do pozbawienia prawa unijnego efektywności, umożliwiając zwrot zapłaconego na terytorium kraju podatku akcyzowego tylko niektórym podmiotom, dopuszcza opodatkowanie akcyzą tego samego wyrobu w dwóch państwach członkowskich oraz unicestwia zasadę opodatkowania w kraju konsumpcji wyrażoną w motywie 28 dyrektywy<sup>18</sup>.

Przyjęcie takiego założenia w połączeniu z obserwacją, w myśl której przepisy dyrektywy 2008/118/WE są jasne i precyzyjne, przewidując zasadę jednokrotnego poboru podatku akcyzowego w miejscu konsumpcji wyrobu akcyzowego oraz zasadę zwrotu akcyzy, prowadzi do wniosku, że dla dalszych pośredników w obrocie wyrobami akcyzowymi źródłem uprawnień w zakresie zwrotu akcyzy mogą, a wręcz powinny być uregulowania dyrektywy 2008/118/WE

---

#### 4. WNIOSKI

---

Zasygnalizowany w tej pracy problem rozbieżności w przedmiocie wykładni art. 82 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym oraz uregulowań dyrektywy 2008/118/WE nie jest wyłącznie teoretyczny, a trzeba wyrazić przekonanie, że może mieć bardzo poważne skutki praktyczne, bowiem zagadnienie, jaki podmiot ma prawo do zwrotu akcyzy jest bezsprzecznie bezpośrednio związane ze stabilnością finansów publicznych. Nie chodzi przy tym o kwestię techniki legislacyjnej, co o znacznie poważniejszy problem wykładni prawa unijnego, a w konsekwencji prawidłowej implementacji unormowań dyrektywy dotyczącej podatku akcyzowego do prawa krajowego.

W opisanym sporze wydaje się, że wypada skłonić się w stronę zwolenników poglądu negujące prawidłowość implementacji uregulowań dyrektywy 2008/118/WE do prawa polskiego. Przede wszystkim należy zgodzić się z apologetami tego stanowiska, że prawo

---

<sup>17</sup> S. Parulski, *Akcyza...*, *op. cit.*

<sup>18</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w sprawie III SA/Po 1914/14.



unijne nie zawiera ograniczenia zwrotu podatku akcyzowego ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego, a wprowadzenie takiej restrykcji przez krajowego ustawodawcę przekracza przyznaną mu swobodę ustanawiania własnych procedur zwrotu tego podatku<sup>19</sup>, co prowadzi do nieuprawnionego zawężenia kręgu podmiotów mogących się ubiegać o zwrot akcyzy, a w efekcie pozbawia prawo unijne efektywności.

Nadto, trzeba podkreślić, że przy interpretacji przepisów unijnej dyrektywy należy mieć w szczególności na względzie podstawową zasadę, która legła u podstaw harmonizacji podatku akcyzowego, a to zasadę zwrotu podatku, której rozwinięcie znajduje się w art. 33 ust. 6 aktu unijnego, co przesądza, że wszelkie jej uregulowania, a tym samym przepisy krajowe - w zgodzie z zasadą prounijnej wykładni - winno się wyklądać w świetle tej zasady.

Wypada w tym miejscu podnieść, że odnotowana w tej pracy dysharmonia orzecznicza sądów administracyjnych jest niepokojąca nie tylko - o czym była już mowa - z punktu widzenia fiskalnego, ale także, co równie istotne, z perspektywy pewności prawa oraz jednolitości jego stosowania. Z tych względów wydaje się zasadnym zwrócić się na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>20</sup> przez skład orzekający w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały zawierającej rozstrzygnięcie przedstawionego problemu, który w mojej ocenie jest zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości, tym bardziej przecież że przeciwstawne stanowiska, o których była mowa w tej pracy, prezentowane są nie tylko na poziomie Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, ale także w obrębie samego Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Nie można również wykluczyć konieczności sięgnięcia przez polski sąd po instrument pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, bowiem - jak wskazano - wykładnia przepisów dyrektywy 2008/118/WE budzi w tym przypadku wątpliwości<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> W przedmiocie zakresu swobody ustanawiania własnych procedur por. m.in. A. Wróbel, *Stosowanie..., op.cit.*, s. 71 - 72.

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j.t. Dz.U.2012.270).

<sup>21</sup> Na temat warunków zadawania pytań prejudycjalnych przez sądy administracyjne oraz zaobserwowanej w tym zakresie praktyki zob. m.in. S. Biernat, *Pytania prejudycjalne sądów administracyjnych do Europejskiego Trybunału*

SUMMARY

**The controversy surrounding the interpretation of Article 82. 1 and 2 of the Act of excise duty - the problem of determining the circle of persons entitled to demand reimbursement of excise duty**

The paper aims at presenting the controversy surrounding the interpretation of Article 82. 1 and 2 of the the Act of excise duty, precisely discussing the problem of determining the circle of persons entitled to demand reimbursement of excise duty. According to Article 82.1 of the Act of excise duty, in the case of the intra-Community delivery of excise goods on which the excise duty has been paid, the following shall be eligible for the excise duty reimbursement: 1) the excise duty payer who has effected the intra-Community delivery of said excise goods; or 2) the entity which has acquired said excise goods from the excise duty payer and effected their intra-Community delivery;- on written application submitted to the competent head of a customs office with documents confirming that the excise duty has been paid in the territory of the country. In brief, the core of the matter lies in answering the question whether other persons than those specified in that provision are entitled to demand reimbursement of excise duty. Presented controversy draws up clearly in the light of EU law, Directive 2008/118/WE, which doesn't give the unequivocal answer. The discussion contained herein focuses on the problem of correct interpretation of the EU Directive and, in consequence, the question of proper implementation of its provisions in Polish law. The article presents inconsistent opinions of the administrative courts on the subject mentioned above focusing on arguments underlying those judgements.

**Key words:** excise tax, return of excise tax, authorised entities

**Słowa kluczowe:** Podatek akcyzowy, Zwrot akcyzy, Uprawnione podmioty