

Wyroby nieakcyzowe i ich przeznaczenie do wykorzystania jako płyn do papierosów elektronicznych

MARCIN ZIMNY

OGÓLNOPOLSKA XII OPOLSKA KONFERENCJA PODATKOWA

„Cło, akcyza oraz hazard – legislacja, praktyka, teoria”

18 – 19 maja 2026 r.

Izbicko k/Opola

WPROWADZENIE

- Czy surowce przeznaczone do wykorzystania jako płyn do papierosów elektronicznych są wyrobami akcyzowymi?
- Kiedy takie surowce stają się wyrobami akcyzowymi?
- Jaka jest rola wiążących informacji akcyzowych (WIA) i interpretacji podatkowych w obrocie tymi surowcami?
- Czy w praktyce te instytucje dają gwarancję ochrony prawnej podatnikom?

DEFINICJA PŁYNU DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH

Płyn do papierosów elektronicznych - roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą 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

(art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku akcyzowym)

KLUCZOWE KRYTERIUM UZNAWANIA DANEGO PRODUKTU-KOMPONENTU ZA PŁYN DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH

Zgodnie ze stanowiskiem MF:

Kluczowym kryterium powodującym uznanie danego roztworu za płyn do papierosów elektronicznych jest jego przeznaczenie do wykorzystania w e-papierosach.

Zaś zmiana brzmienia definicji płynu do papierosów elektronicznych miała na celu doprecyzowanie pojęcia "przeznaczenie 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.

(Uzasadnienie do projektu ustawy Dz. U. z 2022 r, poz. 2707. IX.2764, Zmiana ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw)

SUROWCE JAKO PŁYNY DO PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH - WYROBY AKCYZOWE

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.

(Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28 marca 2023 r., sygn. akt I FSK 1492/22)

RÓŻNE PRZEZNACZENIE SUROWCÓW

Surowce – komponenty płynów do papierosów elektronicznych, m.in. aromaty, koncentraty smakowe mogą mieć jednak różne przeznaczenie – mogą być wykorzystywane m.in. w przemyśle farmaceutycznym, kosmetycznym, spożywczym, a zatem uznanie ich za płyn do e-papierosów (wyrób akcyzowy) nie jest oczywiste.

Te wątpliwości dostrzegł Minister Finansów:

„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.”

(interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2024 r., znak DAG1.8101.1.2024; „Interpretacja ogólna”)

POJĘCIE PRZEZNACZENIA

Zgodnie z Interpretacją ogólną:

„To przeznaczenie do wykorzystania w papierosie elektronicznym decyduje o uznaniu, że dany produkt jest płynem do papierosów elektronicznych i tym samym stanowi wyrób akcyzowy”.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN S.A., (wersja internetowa: <http://sjp.pwn.pl>) „przeznaczenie” to:

- „praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy”.

Natomiast „przeznaczyć” oznacza:

- „określić z góry cel, któremu coś ma służyć, przekazać coś dla kogoś, na czyjś użytek, na czyjąś korzyść”.

Przeznaczenie danego wyrobu jest zatem zasadniczo określane przez ten podmiot, który decyduje, do jakich celów ma być używany/do jakich celów ma służyć dany wyrób.

OKOLICZNOŚCI W JAKICH MOŻNA UZNAĆ KOMPONENTY JAKO PRZEZNACZONE DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (I)

(...) 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.

(...) **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.

(Interpretacja ogólna)

OKOLICZNOŚCI W JAKICH MOŻNA UZNAĆ KOMPONENTY JAKO PRZEZNACZONE DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (II)

Zatem miejsce sprzedaży komponentów w wyspecjalizowanych punktach, w których zasadniczo sprzedaje się wszystkie surowce, które mogą być bezpośrednio użyte jako płyn do papierosów elektronicznych albo jako baza do sporządzenia tego roztworu determinuje przeznaczenie do wykorzystania w papierosach elektronicznych.

„W przypadku sprzedaży, istotnym elementem jest również rodzaj asortymentu oferowanego na sprzedaż przez sprzedawcę. tj. jakie produkty sprzedawane są wraz z gliceryną w tej samej kategorii produktów.

(...) W świetle definicji płynu do papierosów elektronicznych sprzedaż (...) będącej przedmiotem wniosku, z uwagi na jej skład i właściwości fizykochemiczne, we wskazanych powyżej miejscach daje podstawę do przyjęcia, że wyrób ten jest przeznaczony do użycia w papierosach elektronicznych.”

(WIA z 30.10.2024, 0111-KDSB3-2.450.116.2024.7.TS)

OKOLICZNOŚCI W JAKICH MOŻNA UZNAĆ KOMPONENTY JAKO PRZEZNACZONE DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (III)

„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”

(Interpretacja ogólna, wyrok NSA z 28 września 2022 r., sygn. akt I FSK 354/22)

KIEDY MOŻEMY UZNAĆ, ŻE KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (I)

Interpretacja ogólna odpowiada na pytanie kiedy, w którym momencie glikol i glicerynę uznaje się za przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych w przypadku ich wykorzystywania przez producenta płynów do papierosów elektronicznych prowadzącego skład podatkowy.

Podobnie:

W interpretacji indywidualnej z 31 października 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.248.2023.1.AM,
Dyrektora KIS:

„ (...) **momentem powstania obowiązku podatkowego** w podatku akcyzowym **będzie moment dodania do siebie poszczególnych surowców** tworzących roztwór lub bazę do tego roztworu (...) obowiązek podatkowy w przedstawionych we wniosku okolicznościach powstanie już w trakcie fazy nr 1 (w momencie rozpoczęcia wytwarzania obu rodzajów baz, tj. odpowiednio bazy przeznaczonej do dalszej produkcji i przeznaczonej dla konsumentów) jak i w fazie nr 2 (**w momencie rozpoczęcia wytwarzania obu rodzajów roztworów aromatów** (...)).”

KIEDY MOŻEMY UZNAĆ, ŻE KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (II)

WSA w Warszawie w wyroku z 7 listopada 2024 r., sygn. akt VIII SA/Wa 462/24 (orzeczenie nieprawomocne):

„(...) importowane przez Spółkę towary, jak wynika z wcześniejszych wywodów, stanowiły środki aromatyzujące klasy spożywczej wyłącznie do użytku przemysłowego m.in. w przemyśle spożywczym, które jak wynika ze sprawdzania z badań mogły być przeznaczone do papierosów elektronicznych i pod warunkiem takiego ich przeznaczenia mogły być uznane za wyrób akcyzowy.

Tym samym o przeznaczeniu tych wyrobów do papierosów elektronicznych nie możemy mówić w dacie ich importu, ale w dacie wydania ich do produkcji.”

KIEDY MOŻEMY UZNAĆ, ŻE KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (III)

Poza skrajnymi – oczywistymi okolicznościami – pozostaje wiele wątpliwości, w którym momencie możemy bezpiecznie przyjąć, że dany komponent jest już przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych. Co z kolei pociąga za sobą powstanie obowiązku podatkowego w akcyzie oraz konieczności wypełnia obowiązków z tym związanych wynikających z ustawy o podatku akcyzowym.

JAK PODATNIK MOŻE ZABEZPIECZYĆ SIĘ PRZED RYZYKIEM PODATKOWYM CO DO OKREŚLENIA MOMENTU UZNANIA DANEGO KOMPONENTU Z „PRZEZNACZONY” DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH

- Interpretacja ogólna
- WIA
- Interpretacja indywidualna

CZY WIA ODPOWIE NAM A PYTANIE, KIEDY DANY KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH

Art. 7d

1. u.p.a WIA jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów, która określa:

- 1) klasyfikację wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) albo
- 2) **rodzaj wyrobu akcyzowego przez opis tego wyrobu w takim stopniu szczegółowości, który jest wystarczający do określenia opodatkowania wyrobu akcyzowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów.**

Art. 7e

1. WIA obejmuje **jeden wyrób akcyzowy** albo jeden samochód osobowy.

2. Wniosek o wydanie WIA zawiera:

5) określenie przedmiotu wniosku, w tym:

- a) **szczegółowy opis wyrobu akcyzowego** albo samochodu osobowego **pozwalający na taką ich identyfikację**, aby dokonać ich klasyfikacji zgodnej z Nomenklaturą Scaloną (CN) lub **określić rodzaj wyrobu akcyzowego**, w tym wskazanie nazwy handlowej,
- b) **opis składu wyrobu akcyzowego oraz metody badań lub analiz** stosowanych dla jego określenia, w przypadku gdy zależy od tego dokonanie jego klasyfikacji lub określenie jego rodzaju.

CZY INTERPRETACJA INDYWIDUALNA ODPOWIE NAM NA PYTANIE, KIEDY DANY KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (I)

Art. 14b.

§ 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, **interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną)**.

§ 1a. W zakresie objętym wiążącymi informacjami stawkowymi, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, oraz **wiązącymi informacjami akcyzowymi, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, nie wydaje się interpretacji indywidualnych.**

§ 2. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

CZY INTERPRETACJA INDYWIDUALNA ODPOWIE NAM NA PYTANIE, KIEDY DANY KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (II)

Dyrektor KIS odmawia wydania interpretacji indywidualnych, w przypadku gdy wnioskodawca zmierza do ustalenia momentu, w którym materializuje się przesłanka przeznaczenia do wykorzystania komponentów papierosach elektronicznych. Dyrektor KIS uznaje bowiem, że żądanie wnioskodawcy sprowadza się w istocie do określenia statusu akcyzowego opisanych we wniosku produktów.

WSA w Lublinie w wyroku z 17 grudnia 2025 r., sygn. akt I SA/Lu 568/25:

- Sąd podziela stanowisko organu, zgodnie z którym w realiach niniejszej sprawy ewentualna interpretacja indywidualna mogłaby mieć wyłącznie informacyjny charakter, nie realizowałaby więc funkcji gwarancyjnej.
- Co do zasady wydanie wiążącej informacji akcyzowej - jako decyzji - musi zostać poprzedzone postępowaniem wyjaśniającym, w tym dowodowym. Oznacza to istotną różnicę w zestawieniu z interpretacją indywidualną (...).
- W niniejszej sprawie wniosek dotyczył aromatu (o nieudokumentowanym składzie czy właściwościach), który następnie miałby zostać rozcieńczony glikolem. **Czy i w którym momencie taki produkt stałby się wyrobem akcyzowym zależy m.in. od jego właściwości, zatem ocena stanowiska skarżącej, wyrażonego we wniosku nie byłaby możliwa bez przeprowadzenia postępowania dowodowego.**
- (...) ustawowa przesłanka negatywna uniemożliwiała wydanie interpretacji.

CZY INTERPRETACJA INDYWIDUALNA ODPOWIE NAM NA PYTANIE, KIEDY DANY KOMPONENT STAJE SIĘ PRZEZNACZONY DO WYKORZYSTANIA W PAPIEROSACH ELEKTRONICZNYCH (III)

Odmienne stanowisko zajął WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyrokach z 7 marca 2024 r. o sygn. akt I SA/Go 403/23 i I SA/Go 405/23:

- Z analizy wniosku wynika, że Skarżąca w istocie wnosiła o udzielenie odpowiedzi na pytanie czy aromaty, które dopiero po ingerencji mogą być użyte w papierosach elektronicznych spełniają definicję płynu do papierosów elektronicznych w rozumieniu ww. przepisu. **Odpowiedź na to pytanie jest bez wątpienia interpretacją przepisów prawa podatkowego, a zatem organ był zobowiązany do jej wydania stosownie do art. 14b § 1 O.p.** Rolą Organu była ocena czy zawarte art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. sformułowanie "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", dotyczy surowców, które nie nadają się do bezpośredniego użycia w e-papierosach lecz zostaną w nich wykorzystane dopiero po rozcieńczeniu opisaną we wniosku bazą.
- **Odmowa udzielenia odpowiedzi na to pytanie wypacza sens wydawania interpretacji**, której istotą jest rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca prawidłowo postrzega, jakie skutki prawne na gruncie określonych przepisów prawa podatkowego wywołuje przedstawiony przez niego stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe.

WNIOSKI I POSTULATY

- Zachować balans pomiędzy zachowaniem możliwości przeprowadzenia skutecznej kontroli przez organy podatkowe – przeciwdziałaniem uchylaniu się od opodatkowania a bezpieczeństwem i pewnością obrotu komponentami, które mogą być użyte w papierosach elektronicznych.
- Rozważanie w tym celu dalszego doprecyzowania definicji „płynu do papierosów elektronicznych”.
- Zmiana praktyki Dyrektora KIS – należy umożliwić przezornym podatnikom otrzymanie interpretacji indywidualnych, które potwierdzałyby kiedy dany surowiec może zostać uznany za „przeznaczony” do wykorzystania w papierosach elektronicznych.
- Rozważenie wydania interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych, które objęłyby nie tylko glikol i glicerynę, ale generalnie odnosiłyby się do wszystkich komponentów, które mogą być wykorzystane w papierosach elektronicznych.



MARCIN ZIMNY
Doradca podatkowy | Partner w kancelarii
ZIMNY MATAREWICZ Doradcy Podatkowi

ZIMNY | MATAREWICZ

ZIMNY MATAREWICZ Doradcy Podatkowi
Plac Stanisława Małachowskiego 2
00-066 Warszawa

marcin.zimny@zimny.eu
tel. 502 633 613