

WIAŻĄCE INFORMACJE PODATKOWE

**Przedmiot, podmiot
Procedura wydawania
Zaskarżalność**

Beata Rogowska-Rajda

WIAŻĄCE INFORMACJE PODATKOWE

**Przedmiot, podmiot
Procedura wydawania
Zaskarżalność**

Beata Rogowska-Rajda

Stan prawny na 1 kwietnia 2024 r.

Recenzent

Dr hab. Wojciech Morawski, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Niniejsza publikacja nie stanowi stanowiska Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej czy jej organów lub pracowników, ale zawarta w niej treść jest tylko i wyłącznie opinią prywatną jej Autorki.

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-371-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie	15
Rozdział I	
System wiążących informacji podatkowych	19
1. Wiążąca informacja akcyzowa (WIA)	19
2. Wiążąca informacja stawkowa (WIS)	22
3. Relacje między wiążącymi informacjami	25
4. Organy podatkowe właściwe w sprawach WIA i WIS	29
Rozdział II	
Istota wiążących informacji – klasyfikacje statystyczne i celne	31
1. Przepisy podatkowe, w których wykorzystywane są klasyfikacje statystyczne i celne	31
1.1. Podatek od towarów i usług	31
1.2. Podatek akcyzowy	32
1.3. Podatki dochodowe	33
1.4. Opłata od napojów spożywczych	33
2. Klasyfikacje wykorzystywane w prawie podatkowym i celnym	34
2.1. Nomenklatura scalona – CN	34
2.2. PKWiU	37
2.3. PKOB	39
2.4. KŚT	39
2.5. PKD	40
3. Wiążące informacje a klasyfikacje wykorzystywane w prawie podatkowym i celnym	40
Rozdział III	
Podmiot wiążących informacji	43
1. Legitymacja do złożenia wniosku o wydanie WIA	43
2. Legitymacja do złożenia wniosku o wydanie WIS	44

3. Dodatkowe warunki do złożenia wniosku o wydanie WIA i WIS od 1.01.2024 r.....	50
4. Różnice w uprawnieniach do wystąpienia z wnioskiem o wydanie WIS i WIA.....	54
5. Odmowa wydania WIA lub WIS w przypadku braku legitymacji podmiotu do wystąpienia z wnioskiem o ich wydanie.....	55

Rozdział IV

Przedmiot wiążących informacji	57
1. Zakres WIA.....	57
1.1. Przedmiot wniosku o wydanie WIA.....	57
1.1.1. Wyrób akcyzowy, samochód osobowy.....	57
1.1.2. „Istnienie” przedmiotu wniosku o wydanie WIA.....	59
1.1.3. Brak rozstrzygnięcia klasyfikacyjnego wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego lub określającego rodzaj wyrobu akcyzowego odnoszącego się do przedmiotu wniosku o wydanie WIA	60
1.1.4. Stan prawny WIA	64
1.1.5. Cel wydania WIA	67
1.1.6. „Wyłączność” przedmiotu WIA.....	68
1.2. Elementy wydawanej WIA	71
2. Zakres WIS.....	73
2.1. Przedmiot wniosku o wydanie WIS.....	73
2.1.1. Towar, usługa, świadczenie kompleksowe	73
2.1.2. „Istnienie” przedmiotu wniosku o wydanie WIS.....	81
2.1.3. Brak rozstrzygnięcia klasyfikacyjnego odnoszącego się do przedmiotu WIS.....	83
2.1.4. Rodzaj i warunki dokonywania transakcji, dla celów opodatkowania której jest wydawana WIS.....	88
2.1.5. Moment dokonania transakcji.....	93
2.1.6. Cel wydania WIS	98
2.1.7. „Wyłączność” przedmiotu WIS.....	100
2.2. Elementy wydawanej WIS.....	103

Rozdział V

Pobierane opłaty	107
1. Opłaty z tytułu badań lub analiz towarów i usług w przypadku WIA i WIS.....	107
2. Badania i analizy w laboratoriach KAS.....	109
3. Opłaty z tytułu złożenia pełnomocnictwa	110

Rozdział VI

Procedura wydawania wiążących informacji	113
1. Złożenie wniosku o wydanie wiążącej informacji do 31.12.2023 r.	113
2. Złożenie wniosku o wydanie wiążącej informacji od 1.01.2024 r.	116
3. Załączniki do wniosku o wydanie wiążącej informacji	118
4. Procedowanie wniosku o wydanie wiążącej informacji w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2024 r.	119
4.1. Weryfikacja wymogów formalnych.....	120
4.1.1. Etap pierwszy.....	121
4.1.2. Etap drugi	123
4.1.3. Etap trzeci	126
4.1.4. Etap czwarty.....	127
4.2. Wymogi materialne.....	130
4.3. Zakończenie postępowania rozstrzygnięciem co do istoty.....	134
4.3.1. Rozstrzygnięcie w sprawie WIA.....	136
4.3.2. Rozstrzygnięcie w sprawie WIS.....	140
5. Umorzenie postępowania.....	144
6. Termin na wydanie wiążących informacji.....	145
7. Przedłużenie ważności wiążącej informacji.....	148

Rozdział VII

Publikacja wiążących informacji	151
--	------------

Rozdział VIII

Zaskarżalność wiążących informacji	155
1. Procedura odwoławcza	155
2. Organy odwoławcze	156
3. Rodzaje rozstrzygnięć odwoławczych	159
4. Zmiany w zakresie postępowań odwoławczych.....	162
5. Tryby sądowe w przypadku rozstrzygnięć WIA i WIS	162

Rozdział IX

Okres ważności wiążących informacji	165
1. Okres ważności.....	165
1.1. Początek i koniec okresu ważności	168
1.2. Utrata ważności (zmiana albo uchylenie) przed upływem 5-letniego okresu	169
1.3. Utrata ważności (wygaśnięcie) przed upływem 5-letniego okresu.....	171

Rozdział X

Moc wiążąca i ochronna wiążących informacji	181
1. Moc wiążąca wiążących informacji	181
2. Wyłączenie mocy wiążącej wiążących informacji – perspektywa adresata	188
2.1. WIA	188
2.1.1. Konsekwencje zmiany WIA	189
2.1.2. Konsekwencje uchylecia WIA	192
2.2. WIS	193
2.2.1. Konsekwencje zmiany WIS	194
2.2.2. Konsekwencje uchylecia WIS	197
3. Wyłączenie mocy wiążącej wiążących informacji – perspektywa organu podatkowego	201
4. Moc ochronna dla podmiotów innych niż adresaci WIS	206

Rozdział XI

Zmiany i uchylecia wiążących informacji podatkowych	209
1. Tryb zmian i uchyleń wiążących informacji	209
2. Zmiany i uchylecia wiążących informacji jako podstawa do wznowienia postępowania wymiarowego	214

Rozdział XII

Rozstrzygnięcia wydawane w sprawach wiążących informacji	217
1. Rozstrzygnięcia wydawane w I instancji	217
2. Rozstrzygnięcia wydawane w tzw. trybie autokontroli	218
3. Rozstrzygnięcia wydawane w II instancji	220

Rozdział XIII

Podobieństwa i różnice między wiążącymi informacjami	221
1. Podmiot uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji	221
2. Przedmiot wniosku o wydanie wiążącej informacji	223
3. Pobierane opłaty w sprawach WIA i WIS	224
4. Procedura wydawania WIA i WIS	224
5. Publikacja WIA i WIS	227
6. Okres ważności i moc ochronna WIA i WIS	228
7. Zmiany albo uchylecia WIA i WIS	230

Rozdział XIV

Wiążące informacje podatkowe a inne instytucje prawa podatkowego	233
1. Wiążące informacje podatkowe a interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe	234

2. Wiążące informacje podatkowe a interpretacje indywidualne	237
2.1. Różnice między instytucją wiążących informacji podatkowych a instytucją interpretacji indywidualnych	240
2.2. Czy możliwe jest klasyfikowanie w ramach instytucji interpretacji podatkowych?	245
3. Wiążące informacje podatkowe a utrwalona praktyka interpretacyjna organów KAS	251
4. Wiążące informacje podatkowe a opinie zabezpieczające	253
5. Wiążące informacje podatkowe a uprzednie porozumienia cenowe	255
6. Wiążące informacje a umowy o współdziałaniu i porozumienia podatkowe.....	256
7. Wiążące informacje a porozumienia inwestycyjne	258

Rozdział XV

Statystyka wiążących informacji	261
1. WIA	261
2. WIS	267
3. Podsumowanie.....	275

Rozdział XVI

Elektronizacja wiążących informacji	279
1. Podstawowe systemy teleinformatyczne KAS – e-Urząd Skarbowy i PUESC.....	279
1.1. Istota PUESC i e-Urząd Skarbowy.....	279
1.2. Zasady działania PUESC.....	281
1.3. Zasady działania e-Urzędu Skarbowego	283
1.3.1. Załatwianie spraw przez e-Urząd Skarbowy	284
1.3.2. Składanie pism przez podatników	285
1.3.3. Podpisywanie i składanie pism.....	288
1.3.4. Doręczanie pism przez organy KAS	289
1.3.5. Konta w e-Urzędzie Skarbowym	291
2. Pełna digitalizacja obsługi WIS i WIA	292
2.1. Obligatoryjność komunikacji elektronicznej WIA i WIS	293
2.2. Podpisywanie pism w sprawach WIS i WIA	295
2.3. Zmiany w zakresie podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o WIA i WIS.....	296
2.4. Wzór wniosku o wydanie WIA i WIS i innych dokumentów wykorzystywanych w postępowaniu o wydanie WIS i WIA.....	297
2.5. Etapowość wprowadzania pełnej digitalizacji w WIS i WIA	299
2.6. Podsumowanie.....	300

Rozdział XVII	
Kierunki zmian	303
Podsumowanie	309
Bibliografia.....	311
Spis tabel	323
Spis rysunków	325
Spis wykresów	327

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)
- pr. cel. – ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2023 r. poz. 1590)
- p.u.s.a. – ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.)
- rozporządzenie 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 451/2008 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 451/2008 z 23.04.2008 r. ustanawiające nową klasyfikację statystyczną produktów według działalności (CPA) i uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3696/93 (Dz.Urz. UE L 145, s. 65, ze zm.)
- rozporządzenie 2658/87 – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256, s. 1, ze zm.)
- UKC – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
- ustawa o akcyzie – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.)
- ustawa o CIT – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- ustawa o KAS – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
- ustawa o opłacie skarbowej – ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 2111)

ustawa o PIT	-	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
ustawa o ryczałcie	-	ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.)
ustawa o VAT	-	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
ustawa z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o VAT	-	ustawa z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 226, poz. 1476)
ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o VAT	-	ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.)
ustawa z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o VAT	-	ustawa z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059 ze zm.)
ustawa z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o VAT	-	ustawa z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1598)

Inne

APA	-	uprzednie porozumienia cenowe
CBOSA	-	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
CN	-	Nomenklatura scalona
Dyrektor KIS	-	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
ePUAP	-	Elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
e-TOLL	-	System Poboru Opłaty Elektronicznej KAS
Eureka	-	System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA
GUS	-	Główny Urząd Statystyczny
KAS	-	Krajowa Administracja Skarbowa
KE	-	Komisja Europejska
KIS	-	Krajowa Informacja Skarbowa
KSeF	-	Krajowy System e-Faktur
KŚT	-	Klasyfikacja Środków Trwałych
NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
PKD	-	Polska Klasyfikacja Działalności
PKOB	-	Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
PKWiU	-	Polska Klasyfikacja WYROBÓW I USŁUG
PUESC	-	Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych
SIWZ	-	specyfikacja istotnych warunków zamówienia
Szef KAS	-	Szef Krajowej Administracji Skarbowej
TS, TSUE, Trybunał	-	Trybunał Sprawiedliwości – ponieważ w monografii są wykorzystywane orzeczenia TS z różnych okresów czasowych, przyjęto zasadę używania nazwy Trybunał Sprawiedliwości
UE	-	Unia Europejska
WCO	-	Światowa Organizacja Celna (World Customs Organization)
Węzeł Krajowy	-	Krajowy Węzeł Identyfikacji Elektronicznej
WIA	-	wiążąca informacja akcyzowa

Wiążące informacje celne	-	WIT i WIP
Wiążące informacje podatkowe	-	WIA i WIS
WIP	-	wiążąca informacja o pochodzeniu
WIS	-	wiążąca informacja stawkowa
WIT	-	wiążąca informacja taryfowa
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

Współczesne przedsiębiorstwa funkcjonują w złożonym otoczeniu, które podlega różnorodnym i dynamicznym przemianom. Szczególnym elementem otoczenia pozarynkowego jest otoczenie podatkowe. Podatki i przepisy podatkowe określające zakres obciążeń i obowiązków nakładanych na przedsiębiorców mają istotne znaczenie dla prowadzonej przez nich działalności gospodarczej – zmniejszają bowiem w sposób przymusowy środki pozostające w ich dyspozycji. Nieuniknione jest zatem powstawanie pomiędzy otoczeniem podatkowym a przedsiębiorstwem napięć i sprzeczności, które w ostatecznym rozrachunku przekładają się na sytuację finansową podatnika i jego szeroko rozumiane bezpieczeństwo. Mnogość i duży stopień skomplikowania regulacji podatkowych są źródłem ryzyka podatkowego. Trudności we właściwym odczycie oraz zastosowaniu przepisów prawa podatkowego przez podmioty gospodarcze generują negatywne skutki w ich finansach. Aspekt ten w połączeniu z władcym charakterem działań organów podatkowych sprawia, że podatnicy poszukują instrumentów gwarantujących stabilizację obciążeń podatkowych poprzez zapewnienie przewidywalności urzędowych rozstrzygnięć oraz długofalowej trwałości dokonywanych rozliczeń i chętnie z nich korzystają. Do dyspozycji w tym zakresie mają następujące instytucje:

- interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego,
- interpretacje ogólne,
- objaśnienia podatkowe,
- wiążące informacje,
- uprzednie porozumienia cenowe (APA),
- opinie zabezpieczające,
- umowy o współdziałanie oraz zawierane w ich ramach porozumienia podatkowe,
- porozumienia inwestycyjne.

Każdy z tych instrumentów ma swoją specyfikę i jest przeznaczony do różnych celów podatkowych, zabezpiecza inne potrzeby i daje gwarancje w wielu wymiarach. To podatnik decyduje, z których instrumentów skorzysta i w jakim zakresie. Przedmiotem badań w doktrynie i judykaturze jest najczęściej instytucja interpretacji indywidualnych, która w obecnym kształcie funkcjonuje już ponad 15 lat (z pewnymi

modyfikacjami). Pozostałe instytucje (z wyjątkiem APA i interpretacji ogólnych na wniosek) zostały wprowadzone w ostatnich 5 latach i nie doczekały się jeszcze kompleksowych analiz.

Z perspektywy autorki jako najciekawsza proceduralnie i merytorycznie jawi się instytucja wiążących informacji. Jest ona bowiem pewnego rodzaju „krzyżówką” wielu rozwiązań prawnych – interpretacją indywidualną wydawaną po uprzednim przeprowadzeniu postępowania podatkowego, której istotą jednak jest klasyfikacja celna lub statystyczna. Wymaga zatem zupełnie innego spojrzenia interpretatora, który działa równocześnie w charakterze organu celnego lub statystycznego, zmuszonego w trakcie prowadzonego postępowania do kilkukrotnej zmiany perspektywy: z podatkowej na celno-statystyczną i z celno-statystycznej na podatkową. Ponadto niejednokrotnie wymaga dodatkowego zanurzenia się w przepisy pozostające zupełnie poza sferą podatkową (np. przepisy o paszach czy nawozach). Do tego dochodzi niespotykane w prawie podatkowym związanie tą instytucją innych organów podatkowych, które w postępowaniu jurysdykcyjnym muszą przyjąć rozstrzygnięcie zawarte w wiążącej informacji jako „nieweryfikowalne”. Nietypowe dla prawa podatkowego jest również przyznanie przez ustawodawcę podmiotom innym niż adresaci WIS ochrony prawnej o bardzo szerokim zakresie (oznaczającej nawet zwolnienie z zapłaty podatku) na podstawie WIS zamieszczonych w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA. Ochrona ta co prawda jest zawężona wyłącznie do towarów lub usług o tożsamym charakterze z towarami lub usługami objętymi WIS, zamieszczonej w EURECE, nie zmienia to jednak jej wyjątkowego w prawie podatkowym charakteru.

Zasygnalizowana powyżej specyfika stała się inspiracją do podjęcia kompleksowych badań nad kształtującą się dopiero w doktrynie i judykaturze instytucją wiążących informacji o charakterze podatkowym: wiążącą informacją akcyzową (WIA) i – młodszą stażem – wiążącą informacją stawkową (WIS).

Wieloaspektowemu, w formie monografii, omówieniu problematyki wiążących informacji podatkowych podporządkowano jej treść. Publikacja została podzielona na 17 rozdziałów, w których skupiono się na poszczególnych elementach tej instytucji, jak również jej otoczenia prawnego i instytucjonalnego. Z uwagi jednak na fakt, że zdecydowana większość tych elementów jest integralnie ze sobą powiązana, wzajemnie się przenika i uzależnia od tego wnioskowanie, w poszczególnych częściach opracowania dochodzi do wielokrotnego ich prezentowania, aczkolwiek zazwyczaj z innej perspektywy, jako tła kluczowego w danym rozdziale zagadnienia. W ocenie autorki umożliwiała to także odbiorcy uzyskanie pełnej informacji w wybranym rozdziale, bez konieczności przenoszenia się do innego, celem domknięcia danego wątku.

Po ogólnym zaprezentowaniu instytucji WIA i WIS umiejscowiono te instytucje w systemie wiążących informacji, zestawiając je z wiążącymi informacjami o charakterze

celnym. Następnie skupiono się na organach podatkowych zobowiązanych do obsługi tych wiążących informacji (rozdział I). Kolejny rozdział poświęcono istocie wiążących informacji – klasyfikacjom statystycznym i celnym, dokonując równocześnie kwerendy przepisów podatkowych, w których te klasyfikacje są wykorzystywane (rozdział II). Kompleksowej analizie poddano w dalszej kolejności: przedmiot i podmiot wiążących informacji (rozdział III i IV), kwestię pobierania opłat (rozdział V) oraz procedurę wydawania informacji (rozdział VI). Przeanalizowano szczegółowo również zasady publikacji wiążących informacji (rozdział VII), zaskarżalność (rozdział VIII), ważność (rozdział IX) oraz moc wiążącą (rozdział X) tych informacji. Niezbędne było także omówienie trybów dokonywania zmian i uchyleń wiążących informacji (rozdział XI) oraz rodzajów wydawanych w tych sprawach rozstrzygnięć (rozdział XII). Kolejne rozdziały zostały poświęcone wyspecyfikowaniu – na podstawie dokonanych wcześniej rozważań – podobieństw i różnic między WIA a WIS (rozdział XIII) oraz zestawieniu wiążących informacji z innymi dostępnymi podatnikowi instytucjami prawa podatkowego (rozdział XIV). Rozdział XV ogniskuje się wokół analizy danych statystycznych dotyczących wniosków o wydanie WIS i WIA oraz wydawanych rozstrzygnięć, w tym przez sądy administracyjne. Przedostatni rozdział dotyczy najnowszej zmiany w badanej instytucji, mianowicie elektronicznej, która niewątpliwie stwarza ogromne wyzwania, zarówno dla organu podatkowego wydającego WIA i WIS, jak i dla wnioskodawców oraz adresatów tych informacji (rozdział XVI). Przeprowadzona w pracy wieloaspektowa analiza umożliwiła wytyczenie kierunków zmian w zakresie wiążących informacji, które zostaną zaprezentowane w ostatnim, XVII rozdziale.

Materiałem badawczym w monografii są przede wszystkim przepisy ustawy o akcyzie i ustawy o VAT oraz Ordynacji podatkowej dotyczące wiążących informacji. Przeanalizowano także wszystkie zmiany dokonane w tych regulacjach od początku działania tych instytucji. Badaniem objęto też inne przepisy związane w jakikolwiek sposób z instytucją wiążących informacji, w szczególności dotyczące klasyfikacji celnych i statystycznych. Studia wzbogacono o literaturę przedmiotu, aczkolwiek zasygnalizowania wymaga brak na rynku wydawniczym pogłębionych opracowań dotyczących *stricte* analizowanej problematyki – jednostkowe artykuły krajowe mają bowiem bardzo ogólny i wybiórczy charakter. Monografię uzupełniono również o dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych, dotyczące bezpośrednio i pośrednio tej tematyki. Przeanalizowano każdy wyrok sądu administracyjnego wydany w sprawie wiążących informacji. Podjęto również próbę wytyczenia relacji pomiędzy wiążącymi informacjami podatkowymi i celnymi oraz zestawiono omawianą instytucję ze wszystkimi pozostałymi instytucjami prawa podatkowego dostępnymi dla podatnika, których celem jest zapewnienie prawidłowego wywiązywania się przez niego z obowiązków podatkowych oraz zagwarantowanie ochrony prawnej. Dostępne dane statystyczne pozwoliły ocenić skalę korzystania przez podatników z tej instytucji oraz jej rzeczywisty obraz. Analizą objęto dane pozyskane z Krajowej Informacji Skarbowej oraz Izby Administracji Skarbowej w Warszawie i we Wrocławiu. Z uwagi na pionierskie wyzwanie pełnej elektronicznej obsługi wiążących

informacji zbadano również szczegółowo ramy prawne, w jakich zostały osadzone dwa kluczowe dla tych instytucji systemy teleinformatyczne Szefa KAS.

Okres badawczy został zdeterminowany okresem działania instytucji wiążących informacji. Obejmuje on zatem lata 2015–2023 – WIA została wprowadzona 1.01.2015 r., a WIS – 1.11.2019 r. Stan prawny monografii datuje się na 1.04.2024 r.

Przedstawione w opracowaniu wyniki studiów, analiz i przeprowadzonych badań wskazują na wiele istotnych zagadnień dotyczących instytucji wiążących informacji i ich oddziaływania na podatników. Tym samym mogą one stanowić inspirację do dalszych badań i poszukiwań idealnego modelu tej instytucji. Biorąc po uwagę istotność i aktualność podnoszonych zagadnień, monografia jest adresowana nie tylko do środowiska akademickiego, ale także do praktyków – sędziów sądów administracyjnych, doradców podatkowych, jak również wszystkich osób zainteresowanych analizowaną instytucją.

Rozdział I

SYSTEM WIĄŻĄCYCH INFORMACJI PODATKOWYCH

W chwili obecnej na system wiążących informacji o charakterze podatkowym składają się dwie instytucje: WIA i WIS.

1. Wiążąca informacja akcyzowa (WIA)

Jako pierwsza z wiążących informacji o charakterze podatkowym została wprowadzona WIA – w 2015 r.¹, wprowadzono tę instytucję do przepisów ustawy o akcyzie². Jej celem było umożliwienie podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych uzyskanie na ich wnioski od właściwego organu podatkowego wiążącej informacji w zakresie klasyfikacji taryfowej oraz rodzaju wyrobu akcyzowego³. Instytucja ta jest wzorowana na wywodzącej się z unijnego prawa celnego wiążącej informacji taryfowej⁴.

WIA jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów. WIA zapewnia tym samym uzyskanie od organu podatkowego informacji w zakresie klasyfikacji Nomenklatury scalonej wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych lub wskazanie rodzaju wyrobów akcyzowych, co następnie umożliwia uzyskanie interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Klasyfikacji dokonuje się na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy o akcyzie. W przypadku, w którym wysokość opodatkowania nie jest uzależniona od klasyfikacji Nomenklatury scalonej, WIA doko-

¹ Art. 26 pkt 3 ustawy z 7.11.2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz.U. poz. 1662), która weszła w życie z dniem 1.01.2015 r.

² Art. 7d–7k ustawy o akcyzie.

³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej, VII kadencja, druk sejm. nr 2606, s. 52.

⁴ A. Drozdek, *Wpływ unijnego prawa celnego na polskie regulacje prawa podatkowego – kierunki przeobrażeń i zmian na przykładzie akcyzy*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019/10, s. 98–109.

nuje przyporządkowania danego wyrobu akcyzowego do definicji ustawowej⁵. Zasada ta nie obowiązuje w odniesieniu do samochodów osobowych. W zakresie przedmiotowym objętym instytucją WIA nie wydaje się interpretacji indywidualnych⁶.

WIA jest ważna i wiąże adresata decyzji oraz organy podatkowe przez okres 5 lat, licząc od dnia następnego po dniu, w którym decyzja stała się ostateczna. Związanie dotyczy wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych, wobec których czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą zostały dokonane w okresie jej ważności⁷. WIA może utracić ważność przed upływem 5-letniego terminu w dwóch przypadkach: w sytuacji, w której zostanie zmieniona albo uchylona lub dojdzie do jej wygaśnięcia. Utrata ważności następuje wówczas z dniem następującym po dniu, w którym decyzja o zmianie WIA czy decyzja o uchyleniu WIA stała się ostateczna albo z dniem jej wygaśnięcia – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpiło wcześniej⁸. Wygaśnięcie WIA ma miejsce w przypadku zmiany przepisów w zakresie podatku akcyzowego odnoszących się do wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego, będących jej przedmiotem, w wyniku której staje się z nimi niezgodna, i następuje z dniem wejścia w życie tych przepisów⁹. W sytuacji, w której WIA nie została zmieniona ani uchylona, nie nastąpiło też jej wygaśnięcie, możliwe jest przedłużenie terminu jej ważności – adresat pierwotnej WIA może na swój wniosek uzyskać przedłużenie 5-letniego okresu ważności o kolejne okresy, nie dłuższe jednak niż 5 lat¹⁰. Zmiana albo uchylenie WIA może nastąpić w sytuacji spełnienia przesłanek wskazanych w ustawie o akcyzie¹¹. WIA i decyzja o zmianie WIA oraz daty ich ważności oraz okres, na jaki ta ważność została przedłużona, decyzja o uchyleniu WIA oraz decyzja o odmowie WIA są publikowane – po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa – w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu właściwego do spraw finansów publicznych¹². Od 4.10.2021 r. wskazane wyżej informacje są zamieszczane w centralnym Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA¹³. WIA zamieszczone w Eurece nie dają ochrony prawnej podmiotom innym niż adresaci WIA – mają jedynie charakter poglądowy.

⁵ Art. 7d ust. 1 i 2 ustawy o akcyzie.

⁶ Art. 14b § 1a o.p.

⁷ Art. 7d ust. 3 ustawy o akcyzie.

⁸ Art. 7d ust. 4 i 5 ustawy o akcyzie.

⁹ Art. 7h ustawy o akcyzie.

¹⁰ Art. 7hb ustawy o akcyzie.

¹¹ Art. 7ha ustawy o akcyzie.

¹² Art. 7k ustawy o akcyzie.

¹³ Zob. <https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/eureka/>. Do 3.10.2021 r. wydane WIA były udostępniane w Biuletynie Informacji Publicznej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu w wyszukiwarce pod adresem: <http://www.icwroclaw.pl/BIP/start.php?action=666>. Wszystkie zamieszczone do 3.10.2021 r. WIA zostały „zmigrowane” do systemu Eureka.

WIA od 1.07.2023 r. jest wydawana przez Dyrektora KIS¹⁴. Od tej daty Dyktor KIS posiada również uprawnienia do przedłużenia terminu ważności WIA, zmiany albo jej uchylecia¹⁵, jak również jest organem odwoławczym od wszystkich decyzji wydanych w I instancji¹⁶. Dyktor KIS przejął także wszystkie postępowania w sprawie WIA pozostające w toku rozpoznania na 1.07.2023 r., zarówno w I instancji, jak i w II instancji. Przejął również do prowadzenia sprawy w tym zakresie pozostające na etapie postępowania sądowego¹⁷. Obsługując instytucję WIA, Dyktor KIS posiada status organu podatkowego¹⁸.

WIA jest wydawana wyłącznie na wniosek strony, w terminie 3 miesięcy, przy czym termin ten może zostać przedłużony. Jeśli opis i/lub załączone do wniosku dokumenty nie umożliwiają dokonania klasyfikacji, organ podatkowy wzywa o uzupełnienie opisu lub dosłanie niezbędnych dokumentów lub próbek. Okresu oczekiwania na odpowiedź wnioskodawcy i/lub dosłanie dokumentacji, okresu oczekiwania na badania laboratoryjne czy opinię innego organu niezbędną do dokonania klasyfikacji nie wlicza się do ww. terminu załatwienia sprawy¹⁹.

Zarówno złożenie wniosku o wydanie WIA, jak i wydanie WIA nie podlega opłacie, aczkolwiek w sytuacji konieczności przeprowadzenia badań lub analiz niezbędnych do dokonania klasyfikacji wnioskodawca jest zobowiązany do uiszczenia opłat z tego tytułu²⁰. Wnioskodawca składając wniosek, podaje proponowaną przez siebie klasyfikację, jednakże propozycja ta ma charakter pogładowy. Organ podatkowy nie dokonuje oceny propozycji wnioskodawcy ani też nie ma prawnego obowiązku ustosunkowania się do niej. Postępowanie w sprawie wydania WIA jest prowadzone na podstawie ustawy o akcyzie oraz działu IV Ordynacji podatkowej, z pewnymi wyłączeniami, przy czym przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Postępowanie odwoławcze prowadzone jest wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej²¹. Skargi na decyzje odwoławcze w przypadku WIA są rozpatrywane przez WSA w Gliwicach²², natomiast skargi kasacyjne – przez NSA.

¹⁴ Art. 13 § 2a pkt 2 lit. b o.p., dodany przez art. 7 pkt 1 lit. b ustawy z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o VAT. W okresie 1.01.2015 r. – 30.06.2023 r. WIA w I instancji wydawał Dyktor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, natomiast sprawy odwoławcze pozostawały w gestii Dyktora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia dyrektorów izb administracji skarbowej właściwych do prowadzenia spraw w zakresie wiążącej informacji akcyzowej (Dz.U. poz. 303).

¹⁵ Art. 13 § 2a pkt 4 o.p.

¹⁶ Art. 13 § 2a pkt 3 o.p.

¹⁷ Art. 16 ustawy z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o VAT.

¹⁸ Art. 13 § 2a pkt 2–4 o.p.

¹⁹ Art. 7e ust. 4 i art. 7g ust. 1 ustawy o akcyzie.

²⁰ Art. 7f ustawy o akcyzie.

²¹ Art. 7d–7k ustawy o akcyzie.

²² Z uwagi na siedzibę organu odwoławczego – Dyktora KIS w Bielsku-Białej. Do końca czerwca 2023 r. skargi rozpatrywał WSA w Warszawie, zgodnie z siedzibą organu odwoławczego w sprawie WIA – Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Do końca 2023 r. zarówno obsługa wydawania WIA, jak i postępowanie odwoławcze odbywały się papierowo lub elektronicznie, z wykorzystaniem ePUAP. Decyzja odnośnie do formy składania pism w sprawach WIA pozostawała do tego czasu w gestii wnioskodawcy. Od 1.01.2024 r. obsługa w zakresie wydawania WIA odbywa się wyłącznie elektronicznie (obligatoryjnie) za pośrednictwem konta wnioskodawcy utworzonego na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC)²³, natomiast elektroniczna obsługa postępowań w sprawie zmiany albo uchylecia WIA oraz postępowań odwoławczych od wydawanych rozstrzygnięć w sprawie WIA będzie obligatoryjna dopiero od 1.07.2024 r.²⁴

Poszczególne elementy instytucji WIA oraz procedury jej uzyskania i zaskarżenia będą rozwijane szczegółowo w dalszej części monografii.

2. Wiążąca informacja stawkowa (WIS)

WIS została wprowadzona w 2019 r.²⁵ do przepisów ustawy o VAT²⁶. Jej celem było zapewnienie podatnikom instrumentu gwarantującego podatnikom i organom podatkowym większą pewność co do prawidłowości zastosowanych stawek podatku VAT. WIS była jednym z elementów nowej koncepcji identyfikowania towarów i usług na potrzeby VAT (w tym tzw. nowej matrycy stawek VAT)²⁷. Przy tworzeniu instytucji WIS wzorowano się zarówno na WIT, jak i na WIA, jednakże wprowadzono w jej istocie kilka modyfikacji uzasadnionych specyfiką podatku VAT.

WIS jest wydawana na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz świadczenia usług, zapewniając uzyskanie informacji odnośnie do klasyfikacji towarów, usług lub świadczenia kompleksowego²⁸ według Nomenklatury scalonej (CN), PKOB lub według PKWiU oraz przyporządkowania do danego towaru lub usługi właściwej stawki podatku VAT. Klasyfikacji dokonuje się na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o VAT. W przypadku, w którym wysokość opodatkowania nie jest uzależniona od klasyfikacji w WIS, dokonywane jest przyporządkowanie danego towaru, usługi lub świadczenia kompleksowego do definicji ustawowej. W zależności od potrzeby podatnika wydawane są dwa rodzaje WIS:

²³ Art. 6 ustawy z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o VAT. Ustawa ta – w części dotyczącej elektroniczacji WIA – weszła w życie 1.01.2024 r. Szczegółowe informacje w tym zakresie zostaną zawarte w rozdziale XVI monografii.

²⁴ Art. 20 ust. 2 ustawy z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o VAT.

²⁵ Art. 1 pkt 8 ustawy z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o VAT, która weszła w życie z dniem 1.11.2019 r.

²⁶ Art. 42a–42i ustawy o VAT.

²⁷ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3255, s. 12.

²⁸ Towarów i/lub usług, które razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

- WIS dla celów określenia stawki podatku VAT,
- WIS dla celów stosowania innego przepisu o VAT niż określenie stawki.

W pierwszym przypadku WIS – oprócz klasyfikacji – zawiera również określenie stawki podatku VAT, w drugim zaś WIS (podobnie jak WIA) jest ograniczona wyłącznie do klasyfikacji²⁹.

W zakresie przedmiotowym objętym instytucją WIS nie wydaje się interpretacji indywidualnych³⁰, co oznacza, że w trybie interpretacji indywidualnych nie uzyskamy już informacji o właściwej stawce podatku VAT, jednakże uzyskamy informację w zakresie zastosowania innych niż stawka podatku VAT przepisów o podatku VAT (z wykorzystaniem klasyfikacji dokonanej w WIS).

WIA zapewnia tym samym uzyskanie od organu podatkowego informacji w zakresie klasyfikacji Nomenklatury scalonej wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych lub wskazanie rodzaju wyrobów akcyzowych, co następnie umożliwia uzyskanie interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów ustawy o podatku akcyzowym.

WIS jest ważna i wiąże adresata decyzji oraz organy podatkowe przez okres 5 lat, licząc od dnia następnego po dniu jej doręczenia. Związanie dotyczy towarów, usług oraz świadczeń kompleksowych, będących przedmiotem dostawy, importu lub wewnątrzspółnotowego nabycia dokonanych/wykonanych w okresie jej ważności³¹. WIS może utracić ważność – przed upływem 5-letniego terminu – w dwóch przypadkach: w sytuacji, w której zostanie zmieniona albo uchylona lub dojdzie do jej wygaśnięcia. Utrata ważności następuje wówczas z dniem następującym po dniu doręczenia decyzji o zmianie WIS czy decyzji o uchyleniu WIS albo z dniem jej wygaśnięcia – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpiło wcześniej³². Wygaśnięcie WIS – z mocy prawa – ma miejsce w przypadku zmiany przepisów w zakresie podatku VAT odnoszących się do towaru albo usługi, będących przedmiotem WIS, w wyniku której wskazana w WIS klasyfikacja lub stawka podatku VAT, lub podstawa prawna wskazanej stawki podatku VAT staje się z tymi przepisami niezgodna, przy czym wygaśnięcie WIS następuje z dniem wejścia w życie tych przepisów³³. W sytuacji, w której WIS nie została zmieniona ani uchylona, nie nastąpiło też jej wygaśnięcie, nie jest możliwe (tak jak w przypadku WIA) przedłużenie terminu jej ważności – adresat WIS musi po prostu złożyć nowy wniosek o wydanie WIS. Zmiana albo uchylenie WIS może nastąpić w sytuacji spełnienia przesłanek wskazanych w ustawie o VAT³⁴. WIS i decyzja o zmianie WIS oraz daty ich ważności, decyzja o uchyleniu WIS oraz decyzja o odmowie WIS

²⁹ Art. 42a i art. 42b ust. 4 ustawy o VAT.

³⁰ Art. 14b § 1a o.p.

³¹ Art. 42c ust. 1 ustawy o VAT.

³² Art. 42ha ustawy o VAT.

³³ Art. 42h ust. 1 ustawy o VAT.

³⁴ Art. 42h ust. 3 ustawy o VAT.

są publikowane – po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę, danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa oraz danych, których zamieszczenie może prowadzić do naruszenia bezpieczeństwa publicznego lub porządku publicznego – w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu właściwego do spraw finansów publicznych³⁵. Od 4.10.2021 r. wskazane wyżej informacje są zamieszczane w centralnym Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA³⁶. W Eurece zamieszcza się również daty zamieszczenia WIS i decyzji o zmianie WIS czy decyzji o uchyleniu WIS. Obowiązek zamieszczania tych informacji związany jest z faktem, że zamieszczone w Eurece WIS dają ochronę prawną (na zasadach przewidzianych w art. 14k–14m o.p.) podmiotom innym niż adresaci WIS. Ochrona ta przysługuje w odniesieniu do czynności, polegających opodatkowaniu podatkiem VAT, dokonanych od dnia następującego po dniu zamieszczenia WIS w Eurece do dnia zamieszczenia zmiany albo uchylenia WIS albo do dnia poprzedzającego wygaśnięcie WIS, albo upływu 5-letniego okresu ważności WIS – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpiło wcześniej³⁷.

WIS od momentu jej wprowadzenia jest wydawana przez Dyrektora KIS. Dyrektor KIS posiada także uprawnienia do zmiany albo uchylenia WIS, jak również jest organem odwoławczym od wszystkich decyzji wydanych w I instancji³⁸. Obsługując instytucję WIS, Dyrektor KIS posiada status organu podatkowego³⁹.

WIS jest wydawana wyłącznie na wniosek strony, w terminie 3 miesięcy, przy czym termin ten może zostać przedłużony. Jeśli opis i/lub załączone do wniosku dokumenty nie umożliwiają dokonania klasyfikacji, organ podatkowy wzywa o uzupełnienie opisu lub dosłanie niezbędnych dokumentów lub próbek. Okresu oczekiwania na odpowiedź wnioskodawcy i/lub dosłanie dokumentacji, okresu oczekiwania na badania laboratoryjne czy opinię innego organu niezbędną do dokonania klasyfikacji nie wlicza się do ww. terminu załatwienia sprawy⁴⁰.

Zarówno złożenie wniosku o wydanie WIS, jak i wydanie WIS nie podlega opłacie, aczkolwiek w sytuacji konieczności przeprowadzenia badań lub analiz niezbędnych do dokonania klasyfikacji wnioskodawca jest zobowiązany do uiszczenia opłat z tego tytułu⁴¹. Wnioskodawca składając wniosek, może podać proponowaną przez siebie

³⁵ Art. 42i ustawy o VAT.

³⁶ Zob. <https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/eureka/>. Do 3.10.2021 r. wydane WIS były udostępniane w Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej w wyszukiwarce pod adresem: <http://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/wiazace-informacje-stawkowe-wyszukiwarka>. Wszystkie zamieszczone do 3.10.2021 r. WIS zostały „zmigrowane” do systemu Eureka.

³⁷ Art. 42c ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT.

³⁸ Art. 13 § 2a pkt 2–4 o.p. W uprawnienia do uchylania WIS Dyrektor KIS został wyposażony dopiero od 1.07.2023 r. ustawą z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Do 30.06.2023 r. wyłączne kompetencje do uchylania WIS posiadał SzeF KAS.

³⁹ Art. 13 § 2a pkt 2–4 o.p.

⁴⁰ Art. 42b ust. 7a i 8, art. 42g ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 169 § 1 o.p.

⁴¹ Art. 42e ustawy o VAT.

klasyfikację, jednakże propozycja ta ma charakter dobrowolny i poglądowy. Organ podatkowy nie dokonuje oceny propozycji wnioskodawcy ani też nie ma prawnego obowiązku ustosunkowania się do niej. Postępowanie w sprawie wydania WIS prowadzone jest na podstawie ustawy o VAT oraz działu IV Ordynacji podatkowej, z pewnymi wyłączeniami, przy czym przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Postępowanie odwoławcze prowadzone jest wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej⁴². Skargi na decyzje odwoławcze w przypadku WIS są rozpatrywane przez WSA w Opolu⁴³, natomiast skargi kasacyjne – przez NSA.

Do końca 2023 r. zarówno obsługa wydawania WIS, jak i postępowanie odwoławcze odbywały się papierowo lub elektronicznie: z wykorzystaniem ePUAP lub e-Urzędu Skarbowego⁴⁴. Decyzja odnośnie do formy składania pism w sprawach WIS pozostawała do tego czasu w gestii wnioskodawcy. Od 1.01.2024 r. obsługa w zakresie wydawania WIS odbywa się wyłącznie elektronicznie (obligatoryjnie) za pośrednictwem konta wnioskodawcy w e-Urzędzie Skarbowym⁴⁵, natomiast elektroniczna obsługa postępowań w sprawie zmiany albo uchylecia WIS oraz postępowań odwoławczych od wydawanych rozstrzygnięć w sprawie WIS będzie obligatoryjna dopiero od 1.07.2024 r.⁴⁶

Poszczególne elementy instytucji WIS oraz procedury jej uzyskania i zaskarżenia będą rozwijane szczegółowo w dalszej części monografii.

3. Relacje między wiążącymi informacjami

Nomenklatura scalona, która stanowi część wspólnej taryfy celnej, stosowana jest przede wszystkim w procedurze poboru należności celnych, aczkolwiek wykorzystywana jest również do innych celów, takich jak gromadzenie zewnętrznych statystyk handlowych, identyfikacja produktów podlegających ograniczeniom w przywozie i wywozie, identyfikacja produktów, dla których przyznawane są refundacje wywozowe lub pomoc w produkcji, określanie reguł pochodzenia, definiowanie produktów podlegających akcyzie, a także – tak jak w przypadku Polski od lipca 2020 r. – wykorzystywana jest w stosowaniu obniżonych stawek podatku VAT. Wprowadzając Nomenklaturę scaloną

⁴² Art. 42a–42i ustawy o VAT.

⁴³ § 1 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta RP z 22.02.2017 r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1773 ze zm.).

⁴⁴ Art. 35b ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o KAS. Możliwość składania pism w sprawach WIS z wykorzystaniem e-Urzędu Skarbowego pojawiła się z dniem 7.07.2022 r. wskutek wydania rozporządzenia Ministra Finansów z 6.07.2022 r. w sprawie korzystania z e-Urzędu Skarbowego (Dz.U. poz. 1426 ze zm.).

⁴⁵ Art. 1 pkt 4–5 ustawy z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o VAT. Ustawa ta – w części dotyczącej elektroniczacji WIS – weszła w życie 1.01.2024 r. Szczegółowe informacje w tym zakresie zostaną zawarte w rozdziale XV monografii.

⁴⁶ Art. 18 ustawy z 16.06.2023 r. o zmianie ustawy o VAT.

do polskiego systemu stawek VAT, ustawodawca „zaimplementował” do tego systemu automatycznie cały dorobek legislacyjny Unii Europejskiej oraz dorobek orzecznicy TSUE w zakresie Nomenklatury scalonej. Oznacza to również podporządkowanie zarówno WIA, jak i WIS, oraz zawartych w nich rozstrzygnięć, zharmonizowanemu Europejskiemu Systemowi Wiążącej Informacji Taryfowej (EBTI-3) i ustalonej unijnej praktyce w zakresie klasyfikacji.

Europejski System Wiążącej Informacji Taryfowej (EBTI-3), którego częścią jest „polski” WIT, został wprowadzony w celu zapewnienia podmiotom gospodarczym pewności prawnej przy kalkulacji cen operacji przywozu lub wywozu, ułatwienia pracy administracji celnej oraz zapewnienia bardziej jednolitego stosowania wspólnej taryfy celnej. Jak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości, EBTI ma na celu zapewnienie podmiotowi gospodarczemu pewności prawnej w przypadku wątpliwości co do klasyfikacji danego towaru⁴⁷. Wiążąca informacja taryfowa (WIT) zapewnia bowiem podmiotowi, dla którego została wydana, klasyfikację danego towaru do ściśle określonej klasyfikacji taryfowej, co pozwala z góry poznać wysokość należności celnych podlegających zapłacie z chwilą zakończenia formalności celnych dotyczących towaru. System ten ułatwia także działanie samym służbom celnym w zakresie klasyfikacji taryfowej towarów, albowiem klasyfikacja taryfowa towarów będących przedmiotem takiej informacji jest określona w odniesieniu do wszelkich przyszłych deklaracji celnych dotyczących takich towarów w okresie ważności WIT⁴⁸. Jak już wcześniej wskazano, zarówno wprowadzona w 2015 r. WIA, jak i wprowadzona w 2019 r. WIS wzorowane są w dużej mierze na tym systemie. Tym samym WIA i WIS – tak jak WIT – zawierają w odniesieniu do konkretnego towaru jego klasyfikację według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN), niezbędną do określenia stawki podatku VAT⁴⁹ oraz stawki podatku akcyzowego właściwej dla tego towaru⁵⁰. Różnica w klasyfikacji w zakresie tych instytucji polega na tym, że w WIT klasyfikacji dokonuje się na poziomie pełnego kodu Nomenklatury scalonej (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr), natomiast klasyfikacji w WIS i WIA dokonuje się na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o VAT albo ustawy o akcyzie. W WIS dokonuje się również klasyfikacji – jeśli tak przewidują przepisy ustawy o VAT – towarów i usług według PKWiU oraz towarów według PKOB.

W konsekwencji polski system wiążących informacji podatkowych i celnych zapewnia podatnikom możliwość sklasyfikowania sprzedawanych (eksportowanych, importowa-

⁴⁷ Wyrok TS z 29.01.1998 r., C-315/96, *Lopex Export GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas.*, EU:C:1998:31, pkt 28.

⁴⁸ Wyrok TS z 2.12.2010 r., C-199/09, *Schenker SIA v. Valsts ieņēmumu dienests*, EU:C:2010:728, pkt 16 i 17.

⁴⁹ Z pewnymi wyjątkami wskazanymi w przepisach ustawy o VAT.

⁵⁰ WIS zawiera stawkę podatku właściwą dla danego towaru – jeśli wnioskodawca zgłosił takie żądanie, natomiast WIA zawiera tylko klasyfikację, z wykorzystaniem której podatnik podatku akcyzowego samodzielnie ustala wysokość opodatkowania podatkiem akcyzowym albo z wykorzystaniem instytucji interpretacji indywidualnych.

nych, nabywanych wewnątrzspółnotowo) przez nich towarów (wyrobów akcyzowych) i świadczonych usług (świadczeń kompleksowych):

- w WIT i WIA – wg CN,
- w WIS – wg CN, PKWiU i PKOB.

WIP natomiast określa pochodzenie towarów na potrzeby celne, aczkolwiek ustalenia co do pochodzenia towaru wymagają niejednokrotnie uprzedniego sklasyfikowania towaru.

Klasyfikacja stanowi zatem istotę wiążących informacji, a wspólny mianownik stanowi sklasyfikowanie wg CN. Wiążące informacje działają zatem na zasadzie naczyń połączonych – dokonane w nich rozstrzygnięcia oddziałują bezpośrednio i pośrednio na budżet państwa poprzez zapewnienie właściwego poboru najważniejszych budżetowo podatków i należności celnych:

- WIT – z uwagi na zawartą w nim klasyfikację na poziomie pełnego kodu Nomenklatury scalonej (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr) – wpływa bezpośrednio na pobór należności celnych, a w sposób pośredni na pobór akcyzy⁵¹ i podatku VAT;
- WIA wpływa bezpośrednio na pobór akcyzy, a w sposób pośredni na pobór podatku VAT⁵²; w niektórych okolicznościach może też potencjalnie wpływać na pobór należności celnych (przy pełnej klasyfikacji);
- WIS wpływa bezpośrednio na pobór podatku VAT, natomiast może też wpływać pośrednio na inne podatki lub opłaty, których rozliczanie oparte jest na klasyfikacji CN (czyli podatek akcyzowy) lub na klasyfikacji PKWiU (np. podatki dochodowe, opłata „cukrowa”⁵³), o ile oczywiście rozstrzygnięcie klasyfikacyjne w WIS będzie wystarczające do dokonania odpowiednich ustaleń w innych podatkach.

W praktyce może zatem wystąpić sytuacja, że importowany towar może być przedmiotem czterech wiążących informacji: WIT, WIP, WIA i WIS, i w każdym z tych rozstrzygnięć towar ten zostanie sklasyfikowany według CN:

- w WIT – do pełnego kodu Nomenklatury scalonej (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr),
- w WIP – na takim poziomie szczegółowości, jaki jest niezbędny do ustalenia pochodzenia towaru,

⁵¹ Do 19.08.2016 r. (z przedłużeniem jeszcze o 6 miesięcy) ważna WIT zapewniała formalną ochronę swojemu adresatowi) w sytuacji, w której chciał on wykorzystać klasyfikację w niej zawartą na potrzeby podatku akcyzowego – art. 7b ustawy o akcyzie, który został uchylony ustawą z 22.06.2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1228). Uchylenie tego przepisu była argumentowane możliwością skorzystania od 1.01.2015 r. z przeznaczonej konkretnie dla podatku akcyzowego WIA; przepis ten stał się zatem w ocenie projektodawcy zbędny. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 513, s. 106–107.

⁵² Ważna WIA zapewnia też formalną ochronę swojemu adresatowi w sytuacji, w której chce on wykorzystać klasyfikację w niej zawartą na potrzeby podatku VAT – art. 42c ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT.

⁵³ Opłata od napojów spożywczych wprowadzona ustawą z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1608).

- w WIA – na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o akcyzie, najczęściej do kodu Nomenklatury scalonej,
- w WIS – na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o VAT, najczęściej do działu Nomenklatury scalonej.

Następnie, w ramach zgłoszenia celnego – na podstawie klasyfikacji wynikających z otrzymanych wiążących informacji – zostaną pobrane należności celne, podatek akcyzowy i podatek VAT (o ile takie należności i podatki zgodnie z przepisami będą należne).

W świetle powyższego kluczowe jest zatem, aby rozstrzygnięcia w tych wiążących informacjach w części taryfikacyjnej były jednolite⁵⁴. Zachowaniu jednolitości sprzyja niewątpliwie obsługa wszystkich wiążących informacji przez jeden wyspecjalizowany organ, jakim jest od 1.07.2023 r. Dyrektor KIS⁵⁵.

Oczywiście powyższe tezy są pewnego rodzaju uproszczeniem, gdyż klasyfikacja towaru lub usługi nie zawsze przekłada się w sposób bezpośredni na wysokość daniny publicznoprawnej, czasem jest bowiem uzależniona od spełnienia innych dodatkowych przesłanek. Nie zmienia to faktu, że:

- w ujęciu jednostkowym – potencjalne wystąpienie rozbieżności klasyfikacyjnej w odniesieniu do tego samego towaru, będącego przedmiotem importu przez danego przedsiębiorcę (importera) może rodzić problemy w sporządzeniu zgłoszenia celnego, a
- w ujęciu systemowym – potencjalna niejednorodność rozstrzygnięć klasyfikacyjnych w odniesieniu do tego samego towaru, będącego przedmiotem obrotu przez różnych przedsiębiorców (producentów, hurtowników, detalistów), może rodzić skutki budżetowe oraz zaburzyć konkurencyjność działania przedsiębiorstw na rynku, zarówno krajowym, jak i unijnym, rodząc także dla administracji potencjalne zagrożenie odszkodowawcze⁵⁶.

⁵⁴ Aczkolwiek wystąpienie pewnych rozbieżności jest niestety nieuniknione z uwagi na brak spójności pomiędzy koncepcją świadczeń złożonych w podatku VAT, wypracowaną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, a zasadą 3B w zakresie zestawów wynikającą z Ogólnych reguł interpretacji Nomenklatury scalonej (ORINS). Nie każdy zestaw towarów w CN będzie bowiem świadczeniem złożonym w rozumieniu podatku VAT, natomiast świadczenie złożone w podatku VAT, składające się wyłącznie z towarów, najczęściej będzie spełniało definicję zestawu w rozumieniu CN.

⁵⁵ J. Matarewicz, B. Senderowski, *SLIM VAT 3 częściową odpowiedzią na postulaty przedsiębiorców*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2022/9, s. 290–291. Autorzy potwierdzają korzystny wpływ na jednolitość konsolidacji obsługi wiążących informacji, jaka miała miejsce 1.07.2024 r., zgłaszając jednakże równocześnie obawy dotyczące opóźnienia procesu wydawania WIA oraz pogorszenia jakości wydawanych rozstrzygnięć. Obawy te wydają się nieuzasadnione z uwagi na fakt, że z konsolidacją zadań równolegle odbyła się konsolidacja organizacyjna – dotychczasowi pracownicy Izby Skarbowej we Wrocławiu, obsługujący WIA, zostali włączeni w strukturę Krajowej Informacji Skarbowej i w tych strukturach nadal wykonują te same zadania.

⁵⁶ B. Rogowska-Rajda, *Konsolidacja systemu wiążących informacji*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2022/9, s. 280–281.

4. Organy podatkowe właściwe w sprawach WIA i WIS

WIA i WIS, oraz wszelkie inne rozstrzygnięcia w sprawach WIA i WIS, są wydawane przez Dyrektora KIS. Dyrektor KIS posiada również uprawnienia do przedłużenia terminu ważności WIA⁵⁷.

Dyrektor KIS został także wyposażony w kompetencje do zmiany albo uchylecia WIA i WIS⁵⁸.

W sprawach WIA i WIS, w których Dyrektor KIS występuje jako organ I instancji, odgrywa on równocześnie rolę organu odwoławczego⁵⁹.

Szef KAS – jako organ nadzorczy nad tymi instytucjami – może przejąć wszczęte przez Dyrektora KIS postępowanie w sprawie zmiany albo uchylecia WIA lub WIS i je kontynuować⁶⁰. Posiada również ustawowe kompetencje do wydania Dyrektorowi KIS polecenia wszczęcia postępowania w sprawie zmiany albo uchylecia WIA i WIS⁶¹.

W sprawach WIA i WIS, w których Szef KAS występuje jako organ I instancji, odgrywa on równocześnie rolę organu odwoławczego⁶².

Zarówno Dyrektor KIS, jak i Szef KAS w zakresie realizacji zadań związanych z obsługą WIA i WIS zostali wyposażeni w status organu podatkowego⁶³.

⁵⁷ Art. 13 § 2a pkt 2 o.p., art. 14 ust. 1a ustawy o akcyzie.

⁵⁸ Art. 13 § 2a pkt 4 o.p., art. 14 ust. 1a ustawy o akcyzie.

⁵⁹ Art. 13 § 2a pkt 3 o.p., art. 14 ust. 1a ustawy o akcyzie.

⁶⁰ Art. 7ha ust. 6 ustawy o akcyzie, art. 42h ust. 4 ustawy o VAT.

⁶¹ Art. 7ha ust. 4 ustawy o akcyzie, art. 42h ust. 3b ustawy o VAT.

⁶² Art. 13 § 2 pkt 2 o.p., art. 14 ust. 1a ustawy o akcyzie.

⁶³ Art. 13 § 2 pkt 2 i 9, art. 13 § 2a pkt 2–4 o.p., art. 14 ust. 1a ustawy o akcyzie.

Rozdział II

ISTOTA WIĄŻĄCYCH INFORMACJI – KLASYFIKACJE STATYSTYCZNE I CELNE

1. Przepisy podatkowe, w których wykorzystywane są klasyfikacje statystyczne i celne

Istotą wiążących informacji jest – z pewnymi wyjątkami¹ – klasyfikacja statystyczna lub celna badanego towaru (wyrobu) lub usługi. Wiążące informacje są wydawane po uprzednim przeprowadzeniu postępowania podatkowego, dostosowanego do potrzeb klasyfikacyjnych.

1.1. Podatek od towarów i usług

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT² towary i usługi, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu, wymienione w klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze scalonej (CN) lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są klasyfikowane według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej (CN) lub symbole klasyfikacji statystycznych.

W podatku od towarów i usług stosuje się zatem Nomenklaturę scaloną (CN) oraz Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (PKWiU) i Polską Klasyfikację Obiektów Budowlanych (PKOB). Nieruchomości są identyfikowane z wykorzystaniem PKOB, pozostałe towary – CN i PKWiU, natomiast usługi – PKWiU. O tym, jaka klasyfikacja jest stosowana,

¹ Przykładowo określenie rodzaju wyrobu akcyzowego w WIA lub przyporządkowanie towaru do definicji ustawowej w sytuacji, w której klasyfikacja dla celów określenia stawki VAT jest zbędna – w WIS.

² Art. 5a ustawy o VAT.

decyduje brzmienie danego przepisu. Oprócz zastosowania stawek obniżonych, w tym stawki 0%³, klasyfikacje te są wykorzystywane przykładowo przy ustalaniu możliwości zastosowania zwolnienia podmiotowego⁴, stosowania tzw. pakietu paliwowego⁵ i mechanizmu podzielonej płatności⁶ oraz zwolnień z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących⁷. W ustawie o VAT wykorzystuje się obecnie klasyfikacje w wersjach aktualnie obowiązujących, tzn. do celów zastosowania przepisów o VAT klasyfikacje „nie są mrożone”⁸.

Podstawę do wykorzystania wskazanych klasyfikacji w podatku VAT stanowi art. 98 ust. 4 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem stosując stawki obniżone przewidziane w dyrektywie 2006/112/WE, państwa członkowskie Unii Europejskiej (UE) mogą wykorzystywać Nomenklaturę scaloną lub statystyczną klasyfikację produktów według działalności w celu dokładnego określenia zakresu danej kategorii. W Polsce odpowiednikiem statystycznej klasyfikacji produktów według działalności (CPA) jest właśnie Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług. Nomenklatura scalona jest wykorzystywana również w innych przepisach dyrektywy 2006/112/WE – w przepisie art. 148 lit. b oraz w załączniku V i IX.

1.2. Podatek akcyzowy

Zgodnie z ustawą o akcyzie do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy stosuje się Nomenklaturę scaloną (CN). Nomenklatura scalona jest przede wszystkim wykorzystywana w definicjach wyrobów akcyzowych (m.in. wyrobów węglowych, wyrobów gazowych, wyrobów energetycznych, napojów alkoholowych) i samochodów osobowych oraz przy określaniu stawek mających zastosowanie do tych wyrobów (samochodów), a także w przepisach określających zwolnienia oraz procedury szczególne (np. zawieszenia poboru akcyzy, składu podatkowego)⁹. Obo-

³ Art. 41, 83, 146da–146dc ustawy o VAT; rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2022 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. poz. 2495 ze zm.); rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2670).

⁴ Art. 113 ustawy o VAT.

⁵ Art. 103 ust. 4–7 ustawy o VAT.

⁶ Art. 108a ust. 1a i załącznik nr 15 do ustawy o VAT.

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 24.11.2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2605).

⁸ Inaczej niż miało to miejsce w przeszłości, zob. np.: art. 2 ustawy z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1476) czy też obowiązujący do końca 2010 r. ust. 14 w art. 41 ustawy o VAT – zmiany w klasyfikacjach statystycznych wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej oraz w kluczach powiązań między tymi klasyfikacjami wprowadzone po dniu wejścia w życie nowelizacji nie powodują zmian w opodatkowaniu podatkiem, jeżeli nie zostały określone w ustawie.

⁹ Art. 3 ustawy o akcyzie.

wiązek zastosowania Nomenklatury scalonej w podatku akcyzowym wynika z przepisów dyrektywy akcyzowych¹⁰. W ustawie o akcyzie wykorzystuje się Nomenklaturę scaloną (CN) w wersji zaimplementowanej w przepisach tej ustawy, tzn. dla celów zastosowania przepisów akcyzowych „CN są mrożone”. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o akcyzie zmiany w Nomenklaturze scalonej (CN) nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, jeżeli nie zostały określone w tej ustawie¹¹.

1.3. Podatki dochodowe

W podatkach dochodowych są wykorzystywane dwie klasyfikacje statystyczne: Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) oraz Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT). PKWiU w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wykorzystywana jest sporadycznie (np. art. 5a pkt 24 i 25, art. 21 ust. 1 pkt 72 i art. 22a ust. 2 pkt 4 ustawy o PIT, art. 16a ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT), natomiast szerokie zastosowanie znajduje w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Klasyfikacja Środków Trwałych jest natomiast wykorzystywana w przepisach ustaw o podatkach dochodowych, przede wszystkim w zakresie amortyzacji.

1.4. Opłata od napojów spożywczych

Opłata od napojów spożywczych (tzw. podatek cukrowy) została wprowadzona od 1.01.2021 r.¹² Chociaż przepisy te nie stanowią przepisów prawa podatkowego, do opłaty tej stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej¹³, a tym samym wydawane są w tym zakresie interpretacje indywidualne. Przepisy o opłacie odwołują się do PKWiU w zakresie definiowania napoju¹⁴.

¹⁰ Przykładowo dyrektywa: Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. UE L 316, s. 21, ze zm.), Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51, ze zm.).

¹¹ Art. 3 ust. 2 ustawy o akcyzie. Podobnie w ww. dyrektywach akcyzowych, zob. np. art. 26 dyrektywy 92/83/EWG czy art. 2 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE.

¹² Ustawa z 14.02.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. poz. 1492 ze zm.).

¹³ Art. 12j ustawy z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym.

¹⁴ Art. 12b ust. 1 ustawy z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym.