

AKCYZA

Komentarz

Szymon Parulski

DUŻE KOMENTARZE

3. WYDANIE

AKCYZA

Komentarz

Szymon Parulski

DUŻE KOMENTARZE

3. WYDANIE



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2016

Stan prawny na 1 stycznia 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne
Bartosz Stanisławski

Łamanie
JustLuk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących 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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-8131-4

3. wydanie

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Od autora	11
Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)	
Dział I. Przepisy ogólne	17
Dział Ia. Wiążąca informacja akcyzowa	128
Dział II. Opodatkowanie akcyzą wyrobów akcyzowych	142
Rozdział 1. Przedmiot opodatkowania i powstanie obowiązku podatkowego ..	142
Rozdział 2. Podatnik akcyzy. Właściwość organów podatkowych	246
Rozdział 3. Rejestracja podmiotów	286
Rozdział 3a. Rejestracja pośredniczących podmiotów tytoniowych	315
Rozdział 4. Deklaracja podatkowa. Terminy płatności akcyzy	335
Rozdział 5. Postępowanie w przypadku importu	383
Rozdział 6. Zwolnienia	393
Dział III. Organizacja obrotu wyrobami akcyzowymi	584
Rozdział 1. Procedura zawieszenia poboru akcyzy	584
Rozdział 2. Składy podatkowe	676
Rozdział 3. Podmiot pośredniczący	749
Rozdział 4. Zarejestrowani odbiorcy	760
Rozdział 5. (uchylony)	781
Rozdział 5a. Zarejestrowani wysyłający	781
Rozdział 6. Zabezpieczenie akcyzowe	791
Rozdział 7. Wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy	859
Rozdział 8. Zezwolenia	904
Rozdział 9. Normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych i dopuszczalne normy zużycia wyrobów akcyzowych	908

Dział IV. Wyroby akcyzowe – przepisy szczegółowe. Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy	946
Rozdział 1. Wyroby energetyczne i energia elektryczna	946
Rozdział 2. Napoje alkoholowe	1031
Rozdział 3. Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	1064
Dział V. Opodatkowanie akcyzą samochodów osobowych	1098
Dział VI. Znaki akcyzy	1155
Rozdział 1. Obowiązek oznaczania znakami akcyzy	1155
Rozdział 2. Zasady i tryb nanoszenia znaków akcyzy	1182
Rozdział 3. Procedura otrzymywania znaków akcyzy	1195
Rozdział 4. Prawa i obowiązki wynikające ze stosowania znaków akcyzy	1211
Dział VIa. Ewidencje i inne dokumentacje	1241
Dział VII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	1278
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1278
Rozdział 2. Przepisy przejściowe	1290
Rozdział 3. Przepisy końcowe	1307
Załączniki	1309
Załącznik nr 1. Wykaz wyrobów akcyzowych	1311
Załącznik nr 2. (pominięto)	1315
Załącznik nr 3. Wykaz wyrobów akcyzowych objętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy	1316
Wykaz dyrektyw wdrażanych przez ustawę	1319
Wykaz polskich aktów prawnych w zakresie polskiego podatku akcyzowego	1321
Wykaz najważniejszych aktów prawnych Wspólnoty Europejskiej w zakresie wspólnotowego systemu podatku akcyzowego	1325

Wykaz skrótów

Akty normatywne

- IV ustawa deregulacyjna – ustawa z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 1662)
- deregulacyjna – ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. w sprawie zmiany ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1479)
- ustawa akcyzowa
- dyrektywa energetyczna – dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405)
- dyrektywa horyzontalna – dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, z późn. zm.)
- dyrektywa strukturalna – dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206)
- dyrektywa taryfowa – dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 29; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213)

dyrektywa tytoniowa	– dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24)
dyrektywa VAT 112	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
r.d.d.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz. U. poz. 1108)
r.k.n.w.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 maja 2010 r. w sprawie kontroli niektórych wyrobów akcyzowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 349 z późn. zm.)
r.o.w.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2013 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 129 z późn. zm.)
r.u.s.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2009 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 417 z późn. zm.)
r.w.p.s.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie warunków prowadzenia składów podatkowych oraz ewidencji przez podmioty prowadzące składki podatkowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 353)
r.w.s.n.z.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. poz. 1109)

r.z.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz. U. poz. 1857)
r.z.p.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 195 z późn. zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)
u.a.p.	– ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 641 z późn. zm.)
u.p.a. (ustawa akcyzowa)	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
ustawa o Służbie Celnej	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 990 z późn. zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
WKC	– rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307)

Inne

CN	– Scalona Nomenklatura Taryfowa
dokument ADT	– administracyjny dokument towarzyszący w wersji papierowej mającej zastosowanie do końca 2011 r. (Administrative Accompanying Document – AAD)
dokument UDT	– uproszczony dokument towarzyszący (Simplified Administrative Accompanying Document – SAAD)
e-AD	– administracyjny dokument towarzyszący w formie elektronicznej
EFTA	– Europejskie Stowarzyszenie Wolnego Handlu
ELO	– Biuro Łącznikowe ds. Akcyzy (Excise Liaison Office)
EMCS	– System Przemieszczania Wyrobów Akcyzowych (Excise Movement Control System)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny

PKWiU	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
SEED	– System Wymiany Danych dot. Akcyzy (System for Exchange of Excise Data)
SN	– Sąd Najwyższy
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WIA	– Wiążąca Informacja Akcызowa
WIT	– Wiążąca Informacja Taryfowa
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Od autora

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.) obowiązuje już prawie 7 lat. Jej wejście w życie stanowiło istotny krok w kierunku poprawy przepisów akcyzowych w Polsce. Przede wszystkim ustawa stała się mniej ramowa, a rozporządzenia wykonawcze do niej bardziej uporządkowane. Niestety, tak jak każda ustawa podatkowa, przez ten czas podlegała ona kilkudziesięciu zmianom. Zmiany te na początku obowiązywania ustawy wynikały z konieczności poprawienia błędów legislacyjnych, jakie zostały popełnione w momencie jej uchwalania. W tym zakresie uchwalona została duża nowelizacja ustawy, które weszła w życie 1 września 2010 r. (Dz. U. Nr 151, poz. 1013). Jednocześnie w ramach tej pierwszej dużej nowelizacji ustawodawca wdrożył zmiany wynikające z wejścia w życie dyrektywy horyzontalnej (m.in. wprowadzono instytucję zarejestrowanego wysyłającego, a zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca zastąpiono zarejestrowanym odbiorcą). Kolejne istotne zmiany wynikały z wdrożenia elektronicznego systemu kontroli i dokumentowania przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Przepisy w tym zakresie zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2011 r. i stanowiły istotną rewolucję w dokumentowaniu przemieszczania wyrobów akcyzowych (dokumenty papierowe zostały zastąpione komunikatami elektronicznymi). Teraz, po kilku latach funkcjonowania systemu EMCS, można śmiało powiedzieć, że była to dobra rewolucja, która pomimo opóźnień z wdrożeniem usprawniła pracę podatników oraz organów podatkowych. Kolejna grupa zmian wynikała z konieczności efektywnego opodatkowania akcyzą nowych kategorii wyrobów akcyzowych. O ile opodatkowanie suszu tytoniowego od 1 stycznia 2013 r. wynikało z inwencji krajowego ustawodawcy, o tyle opodatkowanie wyrobów węglowych (od 2 stycznia 2012 r.) oraz wyrobów gazowych (od 1 listopada 2013 r.) wynikało z naszych zobowiązań w związku z przystąpieniem do UE. Niestety system opodatkowania wyrobów węglowych był w ogóle niedostosowany do specyfiki obrotu tymi wyrobami. W efekcie przez ponad rok podmioty obracające węglem oraz zużywające go zmagaly się ze zbędną biurokracją akcyzową oraz trudnościami w logistyce węgla i pozostałymi wyrobami

węglowymi. Na szczęście w przypadku wyrobów gazowych Ministerstwo Finansów wysłuchało i uwzględniło większość postulatów przedsiębiorców i system opodatkowania wyrobów gazowych nie rodził już takich problemów. Natomiast przepisy dotyczące opodatkowania wyrobów węglowych musiały zostać istotnie zliberalizowane. Nastąpiło to jednak dopiero po 20 miesiącach stosowania rygorystycznych rozwiązań. Oprócz zmian, które nakładały na podatników nowe obowiązki, Minister Gospodarki w ramach ustaw deregulacyjnych przeprowadził kilka punktowych zmian, które powoli wprowadzają równowagę pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Do najważniejszych należy zaliczyć odsetki od przedłużanych zwrotów akcyzy, sukcesję zezwoleń akcyzowych czy też uproszczenie zasad prowadzenia ewidencji akcyzowych. Niestety zmiany te nie spowodowały istotnej przebudowy systemu akcyzy, który nadal jest złożony i – co ważne – bardzo sformalizowany. Na tę niekorzystną ocenę systemu składają się mnogość obowiązków akcyzowych oraz niepewność podatników co do skutków popełnienia nawet najdrobniejszych błędów formalnych. Znamienna jest tutaj walka sprzedawców olejów opałowych, którzy pomimo drobnych uchybień związanych z oświadczeniami czy zestawieniami byli obciążani drakońskimi stawkami akcyzy powodującymi trudności w prowadzeniu działalności czy nawet bankructwa podatników. Także klasyfikacja wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych powoduje wiele problemów, które w branży alkoholowej czy motoryzacyjnej przerodziły się w wieloletnie spory podatników z organami. Niemniej jednak w obydwu przypadkach z pomocą przyszedł Minister Gospodarki, który w ramach IV ustawy deregulacyjnej doprowadził do wprowadzenia do systemu akcyzy wiążących informacji akcyzowych. Dzięki tej instytucji od 1 stycznia 2015 r. podatnicy akcyzy mogą zapewnić sobie ochronę przed klasyfikacją swoich wyrobów akcyzowych czy też samochodów osobowych. Również w zakresie olejów opałowych ustawodawca doprowadził do pozytywnej rewolucji. Otóż od 1 stycznia 2015 r. identyfikacja przez organ podatkowy czy organ kontroli skarbowej uchybień związanych z dokumentacją po stronie sprzedawcy olejów opałowych nie jest wystarczająca do nałożenia sankcyjnej stawki akcyzy. Organ musi również udowodnić, że olej ten został zużyty do innych celów lub w ogóle nie jest możliwe zidentyfikowanie nabywcy. Jest to faktyczna rewolucja akcyzowa, ponieważ zakwestionowano w ten sposób wieloletnią niekorzystną praktykę organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego. Co więcej, nowe, korzystne przepisy mają również zastosowanie do tych postępowań, które nie zostały jeszcze zakończone. Niestety podatnicy, którzy już ostatecznie przegrali „walkę” z fiskusem, nie mogą skorzystać z tego dobrodziejstwa.

Mając na uwadze pozytywne doświadczenia związane z punktową deregulacją przeprowadzaną przez Ministra Gospodarki, w ostatnich latach, jako doradca podatkowy od wielu lat zajmujący się tematyką akcyzową, starałem się zainteresować

podatników akcyzy oraz Ministerstwo Finansów ideą kompleksowej (de)regulacji akcyzowej. W tym celu zebrane zostały uwagi największych podatników i organizacji branżowych co do obszarów i zakresu niezbędnych zmian. W wyniku tego projektu został przekazany i przedyskutowany z Ministerstwem Finansów raport *Akcyza 2013 r. – kierunek pożądanych zmian*. Postulaty zawarte w tym raporcie nie zmierzały do obniżenia akcyzy, co w obecnych realiach jest niemożliwe. Głównym jego celem było pokazanie, które przepisy wywołują największe wątpliwości, a które z nich nakładają zbędne lub dublujące się obowiązki. Co istotne, tym razem raport ten nie stanowił tylko wniosków *de lege ferenda*, ale również podstawę prac nad zmianą ustawy akcyzowej. Prace po stronie Ministerstwa Finansów nie odbywały się w takim tempie, jak można byłoby tego oczekiwać. Jednak chęć rozmowy Ministerstwa Finansów i zrozumienia problemów podatników akcyzy była już wartością samą w sobie, której często trudno szukać w przypadku innych podatków. W drugiej połowie 2014 r. opublikowany został projekt założeń do ustawy zmieniającej. Zawierał on ponad 30 zmian przepisów akcyzowych, w większości zgłoszonych w raporcie (de)regulacyjnym – *Akcyza 2013 r. – kierunek pożądanych zmian*. O dziwo, w toku konsultacji społecznych Ministerstwo Finansów zdecydowało się dodać jeszcze kilka postulatów oraz rozszerzyć już zgłoszone. Pod koniec listopada 2014 r. Rada Ministrów zatwierdziła projekt założeń ustawy zmieniającej ustawę akcyzową (tzw. deregulacyjną ustawę akcyzową). W 2015 r. projekt zmian przepisów został przedłożony Sejmowi i pomimo opóźnień ze strony Ministerstwa Finansów deregulacyjną ustawę akcyzową Sejmowi i Senatowi udało się uchwalić przed wakacjami parlamentarnymi w 2015 r. Niestety opóźnienia te spowodowały, że zmiany wynikające z tej ustawy weszły w życie dopiero 1 stycznia 2016 r. Niemniej jednak ważne jest, że deregulacyjna ustawa akcyzowa została uchwalona, ponieważ zbliżające się wybory parlamentarne jesienią 2015 r. groziły dyskontynuacją prac w parlamencie i zniweczeniem ponad 2-letniej pracy podatników, którzy zgłosili i wspierali postulaty deregulacyjne. W niniejszym komentarzu przy analizie poszczególnych przepisów zostały przedstawione wszystkie zmiany ustawy akcyzowej, jakie weszły w życie 1 stycznia 2016 r. w ramach deregulacyjnej ustawy akcyzowej. Oprócz zmian ustawy Ministerstwo Finansów dokonało zmiany części rozporządzeń wykonawczych. W komentarzu przedstawione są zmiany przepisów wykonawczych w takim zakresie, jak było to możliwe ze względu na toczące się w Ministerstwie Finansów prace nad ostateczną wersją rozporządzeń wykonawczych. Niemniej jednak należy jasno wskazać, że gros wprowadzanych rozwiązań poprawi sytuację podatników akcyzy, nawet jeżeli będzie się to wiązało z koniecznością wprowadzenia zmian również po ich stronie. Należy tylko mieć nadzieję, że Ministerstwo Finansów nie poprzestanie na tej jednej deregulacji i wzorem Ministra Gospodarki będzie trwale pracowało nad doskonaleniem regulacji akcyzowych. Jest bowiem jeszcze wiele obszarów, które trzeba udoskonalić, ale na razie Ministerstwo Finansów i organy podatkowe nie są na to gotowe.

Reasumując, niniejszy komentarz przedstawia nie tylko obecnie obowiązujące przepisy, ale również ich ewolucję. Stanowi on przedstawienie bogatego doświadczenia akcyzowego, jakie zebrałem podczas współpracy z podatnikami akcyzy ze wszystkich branż przemysłu i handlu. Mam nadzieję, że komentarz będzie zawierał praktyczne wskazówki przydatne nie tylko doradcom podatkowym i prawnikom, ale przede wszystkim podatnikom, organom podatkowym oraz sędziom.

USTAWA

z dnia 6 grudnia 2008 r.

o podatku akcyzowym¹

(tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752; zm.: M.P. z 2014 r. poz. 1148; Dz. U. z 2014 r. poz. 1559, poz. 1662, poz. 1877; z 2015 r. poz. 18, poz. 211, poz. 978, poz. 1269, poz. 1479, poz. 1649, poz. 1844)

¹ Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw:

- 1) dyrektywy Rady 83/183/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z Państw Członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych (Dz. Urz. WE L 105 z 23.04.1983, str. 64, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 117, z późn. zm.);
- 2) dyrektywy Rady 83/182/EWG z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie zwolnień podatkowych we Wspólnocie, dotyczących niektórych środków transportu czasowo wwożonych do jednego Państwa Członkowskiego z innego Państwa Członkowskiego (Dz. Urz. WE L 105 z 23.04.1983, str. 59, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 112, z późn. zm.);
- 3) dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 179, z późn. zm.);
- 4) dyrektywy Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, str. 8, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, str. 202, z późn. zm.);
- 5) dyrektywy Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, str. 10, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, str. 204, z późn. zm.);
- 6) dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, str. 21, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 206);
- 7) dyrektywy Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, str. 29; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 213);
- 8) dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. WE L 291 z 06.12.1995, str. 40, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 283, z późn. zm.);

-
- 9) dyrektywy Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty (Dz. Urz. WE L 291 z 06.12.1995, str. 46; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 289);
 - 10) dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, str. 51, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 405, z późn. zm.);
 - 11) dyrektywy Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. zmieniającej dyrektywę 2003/96/WE w zakresie możliwości stosowania przez określone Państwa Członkowskie czasowych zwolnień lub obniżek poziomu opodatkowania na produkty energetyczne i energię elektryczną (Dz. Urz. UE L 157 z 30.04.2004, str. 87; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 2, str. 16);
 - 12) dyrektywy Rady 2006/79/WE z dnia 5 października 2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz. Urz. UE L 286 z 17.10.2006, str. 15);
 - 13) dyrektywy Rady 2007/74/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz. Urz. UE L 346 z 29.12.2007, str. 6).

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. 1. Ustawa określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym, zwanym dalej „akcyzą”, wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, organizację obrotu wyrobami akcyzowymi, a także oznaczanie znakami akcyzy.
2. Akcyza stanowi dochód budżetu państwa.

Spis treści	
1. Uwagi ogólne	17
2. Zakres zastosowania ustawy	21
3. Przepisy wykonawcze do ustawy	22
4. Charakterystyka ogólna podatku akcyzowego	28
5. Ewolucja opodatkowania podatkiem akcyzowym	30
6. Harmonizacja podatku akcyzowego w Unii Europejskiej	34
7. Prawo do bezpośredniego stosowania postanowień unijnych przepisów akcyzowych	36
8. Orzecznictwo TSUE w zakresie akcyzy	39
9. Stosowanie przepisów krajowych w pierwszych latach po przystąpieniu do UE	40

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z treścią niniejszego przepisu przedmiotem regulacji ustawy jest przede wszystkim określenie zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym, tj. wskazanie wyrobów uznawanych przez ustawodawcę za wyroby akcyzowe, określenie podatników podatku akcyzowego, przedstawienie czynności podlegających opodatkowaniu, jak również regulacja pozostałych elementów konstrukcji podatku akcyzowego, takich jak podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, zwolnienia od podatku.

Ustawa reguluje również zasady dotyczące produkcji, przetwarzania oraz wprowadzania do obrotu wyrobów akcyzowych. W tym zakresie przepisy ustawy wskazują, jakie warunki musi spełnić podmiot zamierzający produkować, przetwarzać, magazynować lub przeładowywać wyroby akcyzowe (w tym przede wszystkim obowiązek produkcji wyrobów akcyzowych w składzie podatkowym oraz zasady i warunki prowadzenia składu podatkowego oraz procedury uzyskiwania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego). Poza tym ustawa wskazuje na obowiązki administracyjno-dokumentacyjne, które wiążą się z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych na terenie kraju, pomiędzy państwami członkowskimi UE oraz w przypadku obrotu międzynarodowego z udziałem państw trzecich niebędących członkami UE (przede wszystkim z procedurą zawieszenia poboru akcyzy, procedurą z zapłaconą akcyzą oraz innymi aspektami z tym związanymi, takimi jak zabezpieczenia akcyzowe).

Dodatkowo ustawa określa specyficzne zasady opodatkowania akcyzą samochodów osobowych. Do 1 marca 2009 r. samochody osobowe stanowiły wyroby akcyzowe niezharmonizowane. Na podstawie nowych, obecnie obowiązujących przepisów akcyzowych samochody osobowe nie stanowią wyrobów akcyzowych, a są jedynie opodatkowane akcyzą według szczegółowych zasad określonych w dziale V ustawy – „Opodatkowanie akcyzą samochodów osobowych”. Dział ten określa wszystkie elementy konstrukcyjne opodatkowania akcyzą samochodów osobowych, takie jak: przedmiot opodatkowania, podatników akcyzy, podstawę opodatkowania, stawki akcyzy oraz zwolnienia od akcyzy, a także moment powstania obowiązku podatkowego oraz obowiązku zapłaty akcyzy. Co ważne, tak specyficzna regulacja opodatkowania akcyzą samochodów osobowych powoduje, że w przypadku akcyzy od samochodów osobowych nie mają co do zasady zastosowania przepisy akcyzowe zawarte w innych działach ustawy dotyczących wyrobów akcyzowych (samochody osobowe nie są bowiem uznawane za wyroby akcyzowe). Brak uznania samochodów osobowych za wyroby akcyzowe wynikał najprawdopodobniej z faktu, że ustawodawca obawiał się, że uznanie tej kategorii towarów za wyroby akcyzowe będzie wiązało się z obowiązkiem stosowania unijnego systemu opodatkowania akcyzą również w stosunku do tych wyrobów. Tego rodzaju obawy były bezpodstawne, ponieważ szereg innych państw uznaje za wyroby akcyzowe również inne towary niż objęte zharmonizowanym systemem opodatkowania akcyzą na poziomie unijnym. Ważne jest jednak to, że w takich przypadkach państwa członkowskie, uznając dany towar za wyrób akcyzowy, nie obejmują go instytucjami i mechanizmami zastrzeżonymi dla wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na poziomie UE. W rezultacie samochody osobowe w Polsce w dalszym ciągu mogły być uznawane za wyroby akcyzowe pod warunkiem, że nie byłyby objęte instytucją składu podatkowego, procedurą zawieszenia poboru akcyzy czy też innymi związanymi z tym regulacjami.

Ostatnią grupą zagadnień, jaką regulują przepisy niniejszej ustawy, są obowiązki związane z oznaczaniem niektórych wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Ustawa wskazuje wyroby akcyzowe podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy, tryb i zasady ich umieszczania, procedurę otrzymywania, jak również prawa i obowiązki wynikające ze stosowania znaków akcyzy. Należy jednocześnie zaznaczyć, że obecnie obowiązująca ustawa o podatku akcyzowym nie reguluje zasad sprawowania kontroli i nadzoru nad produkcją i przemieszczaniem wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, a także nie zawiera żadnych odniesień do szczególnego nadzoru podatkowego czy kontroli akcyzowej. Nie oznacza to jednak, że zniesione zostały wszystkie formy kontroli i nadzoru nad produkcją i przemieszczaniem wyrobów akcyzowych. Przepisy dotyczące kontroli w zakresie produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych zostały zawarte bezpośrednio w ustawie o Służbie Celnej oraz rozporządzeniach wykonawczych do tej ustawy. Jednakże należy zaznaczyć, że ustawa o Służbie Celnej z dnia 27 sierpnia 2009 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 990 z późn. zm.), która weszła w życie 31 października 2009 r., w istotny sposób zmieniła zasady sprawowania kontroli akcyzowej. Poza odejściem od nazwy szczególnego nadzoru podatkowego kontrola akcyzowa co do zasady ma być sprawowana na podstawie analizy ryzyka. Oznacza to, że w przypadku większości wyrobów akcyzowych (poza napojami spirytusowymi) ustawodawca zdecydował się odstąpić od stałych nadzorów podatkowych sprawowanych przez funkcjonariuszy Służby Celnej bezpośrednio w zakładach wytwarzających wyroby akcyzowe. W rezultacie kontrola prawidłowości produkcji oraz magazynowania wyrobów akcyzowych jest sprawowana co do zasady na podstawie kontroli doraźnych. Jedynie w przypadku, gdy w wyniku analizy ryzyka naczelnik urzędu celnego dojdzie do wniosku, że w odniesieniu do danego podmiotu istnieje ryzyko powstawania nieprawidłowości w realizacji obowiązków w zakresie akcyzy, jest on uprawniony do ustanowienia stałej kontroli również w stosunku do podmiotów, które produkują inne wyroby akcyzy niż napoje spirytusowe.

W ciągu ponad 6 lat obowiązywania ustawy ustawodawca wprowadził szereg zmian, które wynikały z niedoskonałości jej pierwotnej wersji lub też rozszerzenia zakresu opodatkowania o nowe wyroby. I tak od 1 stycznia 2012 r. efektywnemu opodatkowaniu podlegają wyroby węglowe, od 1 stycznia 2013 r. opodatkowaniu podlega susz tytoniowy, a od 1 listopada 2013 r. wprowadzony został system opodatkowania wyrobów gazowych. W trakcie obowiązywania ustawy wprowadzono jednak również zmiany korzystne dla podatników. Do najważniejszych można zaliczyć możliwość uzyskania wiążącej informacji taryfowej dla celów klasyfikacji danych wyrobów do celów akcyzy, wprowadzenie sukcesji zezwoleń akcyzowych na następców prawnych czy też obowiązek zwrotu akcyzy z odsetkami przez organy podatkowe w sytuacji, kiedy termin zwrotu został przedłużony względem terminów określonych w ustawie. Niestety zmiany ustawy, w szczególności nakładające akcyzę na nowe kategorie wyrobów, spowodowały, że zmniejszyła się czytelność całego aktu prawnego. Wynika

to przede wszystkim z faktu, że w odniesieniu do wyrobów węglowych, suszu tytoniowego oraz wyrobów gazowych ustawodawca wprowadził specyficzne regulacje dotyczące czynności opodatkowanych, momentu powstania obowiązku podatkowego czy też momentu zapłaty akcyzy. Dobrze jednak, że przepisy te zostały umieszczone we właściwych miejscach w ustawie i podatnik nie musi analizować całej ustawy, aby ustalić wszystkie elementy istotne, związane z opodatkowaniem danych wyrobów.

Kolejne pozytywne zmiany w ustawie weszły w życie 1 stycznia 2015 r. wraz z wejściem w życie IV ustawy deregulacyjnej Ministerstwa Gospodarki. W ramach tej nowelizacji wprowadzono instytucję wiążącej informacji akcyzowej, która wreszcie pozwala na pełne i skuteczne zabezpieczenie klasyfikacji akcyzowej produkowanych czy sprzedawanych wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych. Dodatkowo w istotny sposób zliberalizowane zostały przepisy dotyczące stosowania obniżonej stawki akcyzy na paliwa opałowe. Rozszerzono możliwość składania oświadczeń w umowie, ale co najważniejsze – jasno wskazano, że istotne jest faktyczne przeznaczenie i zużycie paliwa opałowego, a nie wypełnienie obowiązków formalnych. Konsekwencją uchybień formalnych nie może być już nakładanie sankcyjnej stawki akcyzy. Organ podatkowy musi w takim przypadku udowodnić, że dane paliwo opałowe zostało zużyte do celów napędowych. Mimo że zmiana ta dotyczy wąskiego kręgu adresatów, z dwóch powodów ma fundamentalne znaczenie dla systemu akcyzowego. Po pierwsze, jasno wskazuje, że dla celów poboru akcyzy aspekty formalne nie mają znaczenia, jeżeli faktyczne przeznaczenie danego wyrobu pozwala na zastosowanie danej preferencji akcyzowej. Zatem w taki sposób należy interpretować pozostałe przepisy ustawy. Tak też powinny robić sądy administracyjne, które w przypadku olejów opałowych bardzo często bezkrytycznie akceptowały stanowisko organów podatkowych, które nakładały akcyzę za drobne uchybienia formalne, pomimo że paliwo opałowe zostało faktycznie zużyte do celów opałowych. Po drugie, zmiana przepisów akcyzowych w tym zakresie jednoznacznie potwierdziła, że stanowisko sądów administracyjnych było pod tym względem błędne.

Przepisy akcyzowe wymagały jednak dalszych zmian. Z jednej strony konieczne było usunięcie zbędnych bądź dublujących się obowiązków formalnych czy administracyjnych. Z drugiej zaś konieczne było doprecyzowanie szeregu regulacji, które do tychczas rodziły problemy interpretacyjne i pozwalały na rozszerzającą interpretację przez organy podatkowe. Aby uświadomić Ministerstwu Finansów oraz ustawodawcy zakres niezbędnych zmian, autor komentarza wspólnie z największymi podatnikami akcyzy z poszczególnych branż przemysłu opracował i przedstawił Ministerstwu Finansów raport regulacyjny *Akcyza 2013 r. – kierunek pożądanych zmian*. Raport ten został pozytywnie odebrany przez Ministerstwo Finansów i stał się podstawą obszernej nowelizacji ustawy akcyzowej (tzw. deregulacyjnej ustawy akcyzowej), która weszła w życie 1 stycznia 2016 r. Poszczególne zmiany w tym zakresie zostały szczegółowo zaprezentowane przy omawianiu regulacji wynikających z ustawy akcyzowej.

Deregulacyjna ustawa akcyzowa nie wyeliminowała jednak wszystkich dublujących się obowiązków administracyjnych czy też wątpliwości interpretacyjnych. Sytuacja taka wynika przede wszystkim z obaw Ministerstwa Finansów co do szerszego zliberalizowania systemu akcyzowego w Polsce. Nadal więc istnieją przepisy, który wymagają zmian lub doprecyzowania. Niemniej jednak wejście w życie deregulacyjnej ustawy akcyzowej stanowiło istotny krok w usprawnieniu systemu podatku akcyzowego w Polsce. Ministerstwo Finansów widzi jednak potrzebę kolejnych zmian, które zamierza wprowadzać sukcesywnie w kolejnych latach, m.in. w zakresie ubytków wyrobów akcyzowych czy też systemu składów podatkowych.

2. Zakres zastosowania ustawy

Należy zaznaczyć, że ustawa o podatku akcyzowym ma zastosowanie w stosunku do czynności, które co do zasady zostały wykonane na terytorium kraju. W rezultacie opodatkowaniu podlegają czynności wykonywane na terenie kraju (produkcja w odniesieniu do wyrobów objętych obowiązkiem produkcji w składzie podatkowym czy też szeroko rozumiana sprzedaż w odniesieniu do pozostałych wyrobów), przywóz wyrobów akcyzowych na teren kraju w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego bądź importu oraz wywóz wyrobów akcyzowych poza terytorium kraju w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej czy też eksportu. W przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej oraz eksportu wyrobów akcyzowych czynności te nie zostały wprost wymienione w art. 8 u.p.a. jako czynności opodatkowane, jednakże mogą one podlegać faktycznemu opodatkowaniu w związku z wcześniejszą produkcją wyrobów akcyzowych na terenie kraju bądź ich wcześniejszym importem lub nabyciem wewnątrzwspólnotowym. Opodatkowaniu polską akcyzą nie podlegają natomiast czynności opodatkowane wykonywane w stosunku do wyrobów akcyzowych znajdujących się poza terenem kraju. Brak opodatkowania polską akcyzą wyrobów akcyzowych znajdujących się poza terytorium kraju odnosi się również do sytuacji, gdy podmiotem dokonującym czynności opodatkowanych (np. produkcji) jest podmiot polski (osoba prawna z siedzibą w Polsce czy też osoba mająca miejsce zamieszkania na terenie kraju). Ważne jest bowiem to, że w zakresie akcyzy opodatkowane są tylko te czynności, które dokonywane są na terenie kraju. W efekcie, jeżeli czynności opodatkowanych w stosunku do wyrobów znajdujących się na terenie kraju będzie dokonywał podmiot zagraniczny, mający siedzibę czy miejsce zamieszkania na terenie kraju innego niż Polska, będzie on podatnikiem akcyzy na zasadach analogicznych jak podmioty krajowe. W rezultacie będzie on zobowiązany do rejestracji dla celów podatku akcyzowego oraz wypełniania innych obowiązków wynikających z faktu dokonywania czynności opodatkowanych na terenie Polski, tj. składania deklaracji akcyzowych, prowadzenia stosownych ewidencji oraz wpłaty akcyzy na rachunek właściwej izby celnej. Niestety ustawa o podatku akcyzowym nie zawiera w tym zakresie żadnych regulacji dotyczących chociażby miejsca opodatkowania danych zdarzeń. Brak takich regulacji wynika z faktu, że w trakcie prac nad ustawą Ministerstwo Finansów

jednoznacznie wskazało, że wprowadzanie specyficznych regulacji w zakresie miejsca opodatkowania nie ma żadnego uzasadnienia w przypadku akcyzy. Pomimo że w praktyce tego rodzaju wątpliwości występowały ze strony niektórych naczelników urzędów celnych, wątpliwości takich nie przejawiało Ministerstwo Finansów, które jednoznacznie wskazywało, że opodatkowaniu polską akcyzą podlegają tylko te czynności opodatkowane, które są dokonywane w stosunku do wyrobów akcyzowych znajdujących się na terenie kraju. W konsekwencji przepisy polskiej ustawy o podatku akcyzowym nie mają i nie mogą mieć zastosowania w stosunku do kontrahentów polskich podatników w innych państwach członkowskich Unii czy też państwach trzecich. Przede wszystkim polskie przepisy akcyzowe nie nakładają na te podmioty żadnych obowiązków formalnych, chociażby takich jak prowadzenie ewidencji. Ewentualne obowiązki administracyjne, jakie mogą ciążyć na tego rodzaju podmiotach, wynikają z przepisów prawa tego państwa członkowskiego, w którym znajdują się wyroby akcyzowe będące przedmiotem danej czynności opodatkowanej.

3. Przepisy wykonawcze do ustawy

W związku z tym, że przepisy obecnie obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym w dalszym ciągu cechuje określony poziom ogólności, w celu ich doprecyzowania Minister Finansów wydał prawie 40 rozporządzeń wykonawczych uszczegóławiających przepisy ustawy (na koniec 2015 r. liczba ta wynosiła 39). Niestety kolejny raz przepisy wykonawcze do ustawy akcyzowej zostały wydane w ostatnim możliwym terminie. Pomimo że zostały one podpisane w ostatnim tygodniu lutego 2009 r., opublikowano je dopiero w piątek, 27 lutego 2009 r. Wszystko to spowodowało, że można jednoznacznie uznać, iż zostały naruszone wszelkie standardy poprawnej legislacji.

Także ilość materii zawartej w rozporządzeniach wykonawczych budzi istotne wątpliwości. Wprawdzie Ministerstwo Finansów bardzo szczegółowo zwracało uwagę na zakres delegacji ustawowych zawartych w ustawie o podatku akcyzowym, jednak nie został zrealizowany postulat wprowadzenia mniejszej liczby rozporządzeń akcyzowych. O ile w kilku przypadkach udało się połączyć zbieżne regulacje w jedno rozporządzenie, o tyle z drugiej strony wydane zostały nowe rozporządzenia dotychczas niewystępujące. Za pozytywny obszar zmian w przepisach akcyzowych można uznać przede wszystkim przeniesienie do ustawy najważniejszych elementów konstrukcyjnych akcyzy. Efektywne stawki akcyzy nie są już określane przez Ministra Finansów w rozporządzeniu w sprawie obniżenia stawek akcyzy. Również przeniesienie większości zwolnień od akcyzy do ustawy o podatku akcyzowym spowodowało, że podatnicy akcyzy mają większą gwarancję, że zwolnienia i stawki akcyzy zawarte w ustawie nie zostaną w szybki sposób zmienione. Ryzyko to dotychczas istniało nie tylko teoretycznie. Ostatnio sytuacja taka miała miejsce 1 stycznia 2009 r., kiedy to Minister Finansów, tworząc rezerwę solidarnościową, w ciągu kilku tygodni

podniósł stawkę akcyzy na napoje alkoholowe oraz samochody osobowe z silnikami o pojemności skokowej powyżej 2000 cm³. Niestety z nieznanых powodów Ministerstwo Finansów zdecydowało się wprowadzić do ustawy tylko część zwolnień od akcyzy. Oficjalne stanowisko wskazywało, że w ustawie o podatku akcyzowym zostały zawarte tylko te zwolnienia, które Polska jako członek UE jest zobowiązana wprowadzić. Niestety tego rodzaju uzasadnienie nie jest prawdziwe, ponieważ w ustawie znajduje się również część zwolnień tzw. fakultatywnych, które Polska mogła, ale nie musiała wprowadzać do polskiego systemu podatku akcyzowego. Z faktu, że część zwolnień fakultatywnych jest zawarta w ustawie, a część w rozporządzeniu w sprawie zwolnień od akcyzy, nie należy wywodzić jakichkolwiek wniosków, np. takich jak chociażby ten, że zwolnienia zawarte w rozporządzeniu mają charakter czasowy. Oczywiście nie można wykluczyć, że w przypadku wystąpienia większych potrzeb budżetowych Ministerstwo Finansów łatwiej będzie mogło zlikwidować zwolnienia od akcyzy zawarte w rozporządzeniu niż np. podnieść akcyzę na wyroby akcyzowe, co wymagałoby zmiany ustawy i przeprowadzenia długotrwałego procesu legislacyjnego.

Pomimo tego mankamentu legislacyjnego dotyczącego niekonsekwentnego podziału zwolnień od akcyzy należy wskazać, że obecnie obowiązujące rozporządzenia akcyzowe nie są ze sobą wewnętrznie sprzeczne oraz, co więcej, nie regulują tych samych materii. Jednakże w dalszym ciągu należy pamiętać, że przepisy akcyzowe są bardzo sformalizowane. W konsekwencji w celu stwierdzenia, że wypełniamy prawidłowo i kompleksowo wszystkie obowiązki, należy dokonać analizy często kilkunastu rozporządzeń.

Poniżej została zamieszczona lista wszystkich rozporządzeń Ministra Finansów w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 195 z późn. zm.);
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 158, poz. 1065 z późn. zm.). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym o tym samym tytule, z tym że co do zasady analogicznie reguluje on kwestie dotyczące dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych. Konieczność wydania nowego rozporządzenia wynikała z deregulacyjnej ustawy akcyzowej;
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie warunków prowadzenia składów podatkowych oraz ewidencji przez podmioty prowadzące składy podatkowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 353) – zastąpione od dnia 1 stycznia 2016 r. rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie miejsca odbioru wyrobów akcyzowych oraz warunków prowadzenia składów podatkowych;

- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2010 r. w sprawie warunków dotyczących miejsca odbioru wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 156, poz. 1048) – zastąpione od dnia 1 stycznia 2016 r. rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie miejsca odbioru wyrobów akcyzowych oraz warunków prowadzenia składów podatkowych;
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2012 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku akcyzowego (Dz. U. poz. 1532);
- 6) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz. U. poz. 1857). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym o tym samym tytule, z tym że co do zasady analogicznie reguluje on kwestie zabezpieczeń akcyzowych. Do regulacji tej dodano przede wszystkim kwestie związane z zabezpieczeniami akcyzowymi składanymi przez pośredniczące podmioty tytoniowe od 1 stycznia 2016 r.;
- 7) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego (Dz. U. poz. 1842);
- 8) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie wzorów treści gwarancji bankowych i ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe (Dz. U. poz. 1837);
- 9) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skazających alkohol etylowy (Dz. U. poz. 1108). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym o zbliżonym tytule (wyłączone zostały kwestie ewidencji wyrobów akcyzowych), z tym że co do zasady analogicznie reguluje on kwestie związane z obiegiem dokumentu dostawy. Z rozporządzenia tego zostały usunięte przepisy dotyczące ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy. Zostały one umieszczone w nowym rozporządzeniu, które kompleksowo reguluje od 1 stycznia 2016 r. obowiązki ewidencyjno-dokumentacyjne w akcyzie;
- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie określenia przypadków, w których stosuje się niższy poziom zabezpieczenia akcyzowego, szczegółowych warunków odnotowywania obciążenia zabezpieczenia generalnego lub zwolnienia go z tego obciążenia przez podmiot obowiązany do jego złożenia, oraz przypadków, w których nie odnotowuje się obciążenia zabezpieczenia generalnego (Dz. U. poz. 1830);
- 11) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2013 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 129 z późn. zm.) – z dniem 1 stycznia 2016 r. rozporządzenie to zostało zastąpione nowym rozporządzeniem o tym samym tytule;
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1533);

- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1054);
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 767). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym, z tym że co do zasady analogicznie reguluje on kwestie zezwoleń akcyzowych. Do regulacji tej dodano przede wszystkim kwestie związane z zabezpieczeniami akcyzowymi składanymi przez pośredniczące podmioty tytoniowe od 1 stycznia 2016 r. (m.in. w zakresie załączników do wniosków o wydanie zezwoleń akcyzowych);
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie przypadków, w których podmioty nie muszą spełniać dodatkowych warunków uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (Dz. U. Nr 32, poz. 232). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym. Nowe rozporządzenie nie wprowadza jednak zmian merytorycznych a jedynie redakcyjne;
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1526);
- 17) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2013 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego, deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy oraz informacji o wyrobach akcyzowych w składzie podatkowym (Dz. U. poz. 1278). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym, z tym że zmiany wzorów deklaracji akcyzowych mają charakter kosmetyczny;
- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2011 r. w sprawie wzoru deklaracji uproszczonej dla podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 286, poz. 1677). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym. Nowe rozporządzenie wprowadziło jednak jedynie kosmetyczne zmiany;
- 19) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie deklaracji o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (Dz. U. Nr 32, poz. 245). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione rozporządzeniem w sprawie wykazu dokumentów potwierdzających dokonanie zapłaty zobowiązania podatkowego i opłaty paliwowej;
- 20) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa (Dz. U. Nr 32, poz. 224);
- 21) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 157, poz. 1053);
- 22) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie zwrotu akcyzy od samochodu osobowego (Dz. U. Nr 32, poz. 246);

- 23) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym (Dz. U. Nr 32, poz. 240) – rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym rozporządzeniem o analogicznym tytule. Zmiana ta wynikała z faktu, iż od 1 stycznia 2016 r. podmioty nabywające wyroby energetyczne opodatkowane stawką 0 zł poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zobowiązane są do uprzedniego złożenia zgłoszenia w tym zakresie według wzoru określonego w tym przepisie;
- 24) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie wzoru dokumentu potwierdzenia złożenia zabezpieczenia akcyzowego lub zapłaty akcyzy na terytorium kraju (Dz. U. Nr 156, poz. 1049). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym, który co do zasady w ten sam sposób reguluje kwestie związane z dokumentami potwierdzającymi złożenie zabezpieczenia akcyzowego i zapłaty akcyzy;
- 25) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie wzoru dokumentów potwierdzających zapłatę akcyzy na terytorium kraju od samochodu osobowego nabytego wewnątrzwspólnotowo lub brak obowiązku zapłaty tej akcyzy (Dz. U. Nr 32, poz. 248 z późn. zm.);
- 26) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie informacji o liczbie papierosów poszczególnych marek i ilości tytoniu do palenia oznaczonych maksymalną ceną detaliczną (Dz. U. Nr 257, poz. 1734);
- 27) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie wykazu i terytorialnego zasięgu działania urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi do wykonywania zadań w zakresie akcyzy na terytorium kraju (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 332);
- 28) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie wykazu i terytorialnego zasięgu działania urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi w zakresie spraw dotyczących znaków akcyzy (Dz. U. Nr 32, poz. 221);
- 29) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2013 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, w przypadku których podatnicy mogą stosować kwartalny okres rozliczeniowy (Dz. U. poz. 1276);
- 30) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. poz. 1109). Rozporządzenie to z dniem 1 stycznia 2016 r. zostało zastąpione nowym aktem prawnym, który wprowadził jednak tylko kosmetyczne zmiany (rozporządzenie to nie wymaga już składania oświadczeń oraz prowadzenia ewidencji energii elektrycznej zwolnionej od akcyzy);
- 31) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2015 r. w sprawie norm dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. poz. 1342). Od 1 października 2015 r. rozporządzenie to z mocy prawa określa maksymalne normy ubytków nie tylko wyrobów węglowych, ale również paliw ciekłych;

- 32) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie trybu przekazania znaków akcyzy następcom prawnym lub podmiotom przekształconym (Dz. U. poz. 1522);
- 33) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2010 r. w sprawie postępowania w przypadku niedostępności Systemu oraz po przywróceniu jego dostępności, a także określenia przypadku, w którym podmiot wysyłający ma obowiązek dokonania zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 241 poz. 1617);
- 34) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2010 r. w sprawie informacji umieszczanych w Systemie oraz w e-AD (Dz. U. Nr 229 poz. 1501);
- 35) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2014 r. w sprawie wyznaczenia dyrektorów izb celnych właściwych do prowadzenia spraw w zakresie wiążącej informacji akcyzowej (Dz. U. poz. 1880);
- 36) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2014 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (Dz. U. poz. 1867);
- 37) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie dokumentacji dotyczącej suszu tytoniowego;
- 38) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wniosków dotyczących rejestracji pośredniczących podmiotów tytoniowych;
- 39) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy.

W związku ze zmianą systemu obrotu suszem tytoniowym bez akcyzy, jaką wprowadziła deregulacyjna ustawa akcyzowa, 1 stycznia 2016 r. weszły w życie dwa dodatkowe rozporządzenia w tym zakresie, tj. w sprawie wniosków dotyczących rejestracji pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz w sprawie dokumentacji dotyczącej suszu tytoniowego.

Dodatkowo wydane zostało nowe rozporządzenie w sprawie ewidencji akcyzowych i innych dokumentacji wyrobów akcyzowych. Zastąpiło ono te przepisy, które regulowały obowiązki ewidencyjne w innych rozporządzeniach. Rozporządzenie to od 1 stycznia 2016 r. kompleksowo reguluje kwestie dokumentacyjno-ewidencyjne na poziomie przepisów wykonawczych.

Przedstawiona powyżej obszerna lista rozporządzeń wykonawczych potwierdza, że system podatku akcyzowego w Polsce w dalszym ciągu jest w znacznej mierze uregulowany przez przepisy rangi wykonawczej. Należy podkreślić, że taki sposób regulacji wymaga stałego monitorowania przepisów przez podatników akcyzy, ponieważ w każdej chwili Minister Finansów może dokonać zmiany przepisów akcyzowych, często o fundamentalnym znaczeniu dla podatników akcyzy. Za koniecznością częstego monitorowania zmian przepisów wykonawczych przemawia praktyka ostatnich lat, kiedy wielokrotnym zmianom ulegały poszczególne przepisy rozporządzeń wykonawczych.

Bardzo często zmiany te miały na celu dostosowanie regulacji do praktyki obrotu gospodarczego, niestety często nakładały na podatników również nowe obowiązki.

4. Charakterystyka ogólna podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy, powszechnie określany jako akcyza, jest podatkiem nakładanym na konsumpcję określonych produktów uznawanych przez ustawodawcę danego państwa za wyroby akcyzowe. Dzięki zastosowaniu podatku akcyzowego państwo opodatkowuje w sposób szczególny konsumpcję wybranych przez siebie produktów uznawanych za wyroby akcyzowe.

Podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym. Odmiennie od podatku VAT, akcyza jest pobierana na jednym szczeblu obrotu. W rezultacie, gdy akcyza zostanie pobrana w prawidłowej wysokości na etapie wydania do obrotu, dalsze szczeble obrotu danym wyrobem akcyzowym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (wtedy akcyza na dalszym etapie obrotu stanowi element ceny sprzedaży towaru). Co do zasady jednak akcyza powinna być pobierana na ostatnim etapie obrotu, tj. wydania do konsumpcji. W praktyce jednak tak nie jest i akcyza często jest płacona przez producentów, a w ograniczonym zakresie przez hurtowników.

Podobnie jak inne podatki konsumpcyjne, podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim. Oznacza to, że faktycznym podmiotem ponoszącym koszt opodatkowania akcyzą jest konsument, a nie podmiot, który jest formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłaty podatku akcyzowego do organów podatkowych (producent, importer, dystrybutor).

Akcyza jest również podatkiem selektywnym, tj. podatkiem nakładanym na wybrane towary. W przypadku Polski system akcyzowy przez długi okres przybierał formę pośrednią polegającą na tym, że opodatkowaniu akcyzą podlegały nie tylko produkty powszechnie uznawane za wyroby akcyzowe, takie jak napoje alkoholowe, paliwa oraz wyroby tytoniowe, lecz również inne produkty, które co do zasady nie są opodatkowane akcyzą w innych państwach członkowskich UE, m.in. kosmetyki, samochody osobowe, sprzęt audio-wideo. Niemniej obecnie podatek akcyzowy nie ma już zastosowania do takich produktów jak kosmetyki czy sprzęt audio-wideo. Natomiast w dalszym ciągu akcyzie podlegają samochody osobowe, mimo że nie są już uznawane za wyroby akcyzowe. W styczniu 2013 r. podatek akcyzowy został nałożony na nową kategorię towarów – susz tytoniowy. Jednak tym razem celem nałożenia tego podatku było zwalczanie szarej strefy, w której susz tytoniowy był wykorzystywany do wyrobu nieopodatkowanych akcyzą wyrobów tytoniowych. W efekcie nie chodziło o rozszerzanie zakresu opodatkowania na zupełnie nowe kategorie towarów, lecz uszczelnienie obecnie istniejącego systemu i zakresu wyrobów, które powinny być opodatkowane akcyzą.

Do najbardziej istotnych cech podatku akcyzowego jako jednego z podatków konsumpcyjnych należą: wydajność, elastyczność, dogodność dla płacącego, taniość poboru².

Wydajność podatku akcyzowego przejawia się w znacznej wysokości wpływów, jakie ten podatek przynosi dla budżetu państwa. W ciągu ostatnich lat podatek akcyzowy stanowił ponad 20% dochodów budżetu państwa, co stawia ten podatek na drugim miejscu wśród podatkowych źródeł dochodu budżetu państwa (za podatkiem VAT, lecz już przed podatkiem dochodowym od osób prawnych lub fizycznych). W latach 2010–2014 wpływy z akcyzy wynosiły odpowiednio 55,6 mld zł w 2010 r., 57,9 mld zł w 2011 r., ponad 60,4 mld zł w 2012 r., 60,65 mld zł w 2013 r. oraz 61,5 mld zł w 2014 r.

Kolejną istotną cechą akcyzy jest jej elastyczność przejawiająca się w tym, że w okresie dekoniunktury oraz spadku wpływów budżetowych z podatków dochodowych wpływy z podatku akcyzowego, jak również innych podatków pośrednich ulegają mniejszej presji. Mniejszy spadek dochodów budżetowych z tytułu podatków pośrednich, w tym z podatku akcyzowego, wynika z faktu, że konsumpcja dóbr opodatkowanych akcyzą co do zasady utrzymuje się na pewnym określonym poziomie niezależnie od warunków makroekonomicznych. Oczywiście w przypadku koniunktury gospodarczej wpływy z akcyzy ulegają znacznemu wzrostowi, ponieważ ludzie, posiadając więcej wolnych środków, skłonni są do większej konsumpcji wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym. W ostatnich latach można jednak obserwować sytuację, w której planowane wpływy do budżetu państwa z tytułu akcyzy były wyższe niż faktyczne przychody. Wynika to nie tylko ze słabszej koniunktury, ale również z faktu, że wysokie stawki akcyzy powodują intensyfikację szarej strefy, w szczególności w zakresie paliw silnikowych i wyrobów tytoniowych.

Akcyza jest również podatkiem stosunkowo tanim w poborze. Taniość poboru podatku akcyzowego wynika przede wszystkim z jednofazowego charakteru. Akcyza jest bowiem pobierana na jednym szczeblu obrotu. Niestety w polskich realiach taniość poboru jest istotnie ograniczona przez rygoryzm przepisów proceduralnych oraz podejście organów podatkowych. Poza tym podatek akcyzowy co do zasady nie podlega odliczeniu (wyjątek stanowi prawo do odliczenia akcyzy zapłaconej od surowców zużywanych do produkcji innych wyrobów akcyzowych – szerzej na ten temat zob. komentarz do art. 21). W konsekwencji taka konstrukcja podatku pozwala ograniczyć wydatki na administrację podatkową zaangażowaną w kontrolę poboru podatku akcyzowego (w Polsce jednak koszty poboru istotnie zwiększa anachroniczny system sprawowania nadzoru nad produkcją i obrotem wyrobami akcyzowymi). Niemniej koszt poboru akcyzy wzrasta wraz z liczbą zwolnień od akcyzy poszczególnych wyrobów akcyzowych, m.in. ze względu na warunki ich stosowania. Wzrost wydatków związanych z poborem akcyzy

² R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 325.

wiąże się w takim przypadku przede wszystkim z obowiązkiem sprawowania nadzoru i kontroli nad podmiotami korzystającymi z wyrobów zwolnionych od akcyzy.

Istotną cechą podatku akcyzowego dla konsumentów wyrobów jest dogodność poboru akcyzy. Obecnie akcyza płacona jest w głównej mierze przez producentów, nabywców wewnątrznijnych, importerów, ewentualnie przez dystrybutorów wyrobów akcyzowych. W efekcie ostateczny konsument nabywający wyroby akcyzowe płaci akcyzę w cenie danego wyrobu, często nie zdając sobie sprawy, jak dużą część ceny stanowi podatek akcyzowy. Taki system poboru akcyzy powoduje, że na ostatecznym konsumencie nie ciążyą żadne obowiązki związane z obliczaniem lub poborem akcyzy. Jedynie w sytuacji, gdy ostateczny konsument korzysta z wyrobów akcyzowych zwolnionych z akcyzy ze względu na przeznaczenie, nabywca zobowiązany jest do potwierdzenia odbioru wyrobów akcyzowych na dokumencie dostawy. Natomiast w sytuacji zużycia olejów opałowych opodatkowanych obniżoną stawką akcyzy nabywca nadal jest zobowiązany do złożenia szczegółowego oświadczenia dotyczącego przeznaczenia nabywanego oleju opałowego (w przypadku osób prywatnych sprzedawca oleju opałowego zobowiązany jest również sprawdzić dane wskazane na oświadczeniu z danymi zawartymi w dokumencie tożsamości). Od 1 stycznia 2015 r. przedmiotowe oświadczenie może zostać jednorazowo zawarte w umowie okresowej na dostawę oleju opałowego.

Dogodność poboru akcyzy wiąże się również z ograniczoną liczbą podatników akcyzy w porównaniu z podatnikami podatków o charakterze powszechnym typu podatek VAT lub podatki dochodowe. W rezultacie pobór akcyzy jest łatwiejszy dla organów podatkowych, ponieważ wiąże się z łatwiejszą kontrolą, identyfikacją oraz ściąganiem podatku akcyzowego od mniejszej liczby podatników.

5. Ewolucja opodatkowania podatkiem akcyzowym

Podatek akcyzowy jest podatkiem o bardzo bogatej tradycji sięgającej średniowiecza. W tym długim okresie poszczególne podatki czy opłaty posiadające cechy akcyzy zmieniały swoje formy, zmieniał się również zakres wyrobów podlegających opodatkowaniu. Niemniej od początku jego istnienia przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym była konsumpcja różnego rodzaju wyrobów uważanych za zbyteczne bądź luksusowe (np. opodatkowanie napojów alkoholowych lub wyrobów tytoniowych). Jednakże w wielu krajach zakres zastosowania akcyzy był rozszerzony na produkty pierwszej potrzeby (takie jak chociażby cukier, zapalki czy energia elektryczna).

W Polsce podatek akcyzowy ma bogatą historię. Po raz pierwszy podatek, który obecnie mógłby zostać uznany za podatek akcyzowy, był pobierany w drugiej połowie XV w. Podmiotami zobowiązanymi do zapłaty podatku nazywanego czopowym były podmioty wytwarzające piwo. W kolejnych stuleciach podatki od konsumpcji były

pobierane również od innych napojów alkoholowych, takich jak wino oraz napoje spirytusowe, ale też od produktów uznawanych dzisiaj za produkty pierwszej potrzeby, czyli cukier lub tłuszcze. W związku z tym, że produkcja niektórych wyrobów przynosiła istotne zyski, wytwarzanie części wyrobów zostało przejęte przez państwo w formie monopolu skarbowych (m.in. monopol na wydobycie soli, zapalczany, spirytusowy bądź tytoniowy).

Akcyza nakładana na poszczególne wyroby oraz monopole skarbowe miała szerokie zastosowanie w okresie dwudziestolecia międzywojennego, kiedy to dochody z akcyzy sięgały od 10% do nawet 30% dochodów budżetu państwa. W połączeniu z dochodami z monopolu skarbowych dochody z tego rodzaju podatków i opłat oscylowały w granicach 40% całości dochodów budżetowych państwa.

W związku z tak wysokimi wpływami do budżetu z akcyzy i monopolu skarbowych podatkami została objęta bardzo szeroka grupa wyrobów. W okresie międzywojennym akcyza była pobierana od wina, piwa, cukru, drożdży, tłuszczu, olejów mineralnych, zapalniczek, kwasu węglowego, cukru skrobiowego, energii elektrycznej, uboju oraz kart do gry³. Ponadto znaczna część wyrobów została objęta monopolem skarbowym – m.in. sól, wyroby tytoniowe, napoje spirytusowe, zapalki.

Rozszerzenie zakresu zastosowania podatku akcyzowego uległo jednak zahamowaniu po II wojnie światowej. Wprawdzie w 1947 r. została dokonana kodyfikacja prawa akcyzowego (dekret z dnia 3 lutego 1947 r. – Prawo akcyzowe, Dz. U. Nr 29, poz. 122 z późn. zm.), tj. wydano jeden akt prawny regulujący opodatkowanie akcyzą, niemniej już w 1948 r. podatek akcyzowy został zastąpiony przez powszechny podatek obrotowy.

Ponowne pobieranie podatku akcyzowego nastąpiło na mocy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Opodatkowaniem podatkiem akcyzowym została objęta cała lista wyrobów, począwszy od paliw silnikowych, napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych, a skończywszy na kosmetykach, jachtach pełnomorskich, broni palnej i wyrobach futrzarskich.

Podstawowym powodem przemawiającym za objęciem podatkiem akcyzowym danego wyrobu była duża nadwyżka przychodów ze sprzedaży tych wyrobów w porównaniu z kosztami ich produkcji. Nadwyżka dochodów z tytułu produkcji była w związku z tym przejmowana przez państwo w drodze opodatkowania podatkiem akcyzowym. Wśród wyrobów, które z tego powodu zostały zaliczone do wyrobów akcyzowych, należy wymienić: napoje spirytusowe, piwo, wino, wyroby tytoniowe

³ *Podatek akcyzowy*, red. W. Modzelewski, T. Sławińska, Warszawa 2003.

oraz paliwa silnikowe. W pozostałych przypadkach objęcie danego wyrobu akcyzą było umotywowane tradycją lub też wiązało się z opodatkowaniem danego wyrobu wysokimi stawkami podatku obrotowego przed 5 lipca 1993 r.⁴

W ponad 10-letnim okresie obowiązywania podatku akcyzowego w Polsce dochodziło do wielokrotnych zmian zakresu opodatkowania podatkiem akcyzowym, wprowadzano wiele zwolnień z opodatkowania, jak również, co jest najbardziej istotne, dokonywano wielokrotnych zmian stawek akcyzy i w przeważającej części zwiększano dotychczasowe stawki.

Od dnia 1 marca 2004 r. dotychczasowe przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem akcyzowym zostały zastąpione ustawą z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.) Należy jednak zaznaczyć, że przepisy zawarte w ustawie o podatku akcyzowym zaczęły w pełni obowiązywać z dniem przystąpienia Polski do UE, tj. 1 maja 2004 r.

W związku z tym, że przepisy ustawy miały w wielu miejscach charakter ramowy, szereg szczegółowych regulacji został zawarty w rozporządzeniach wykonawczych wydanych przez Ministra Finansów. Ustawa zawierała bowiem ponad 60 delegacji dla Ministra Finansów do wydania rozporządzeń wykonawczych. Minister skorzystał z tego prawa w sposób znaczący, ponieważ zostały wydane 34 rozporządzenia, które regulowały zasady opodatkowania i obrotu wyrobami akcyzowymi w Polsce.

Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. była w wielu obszarach zbyt ramowa, co powodowało, że sporo przepisów było niejasnych i w rezultacie budziło szereg wątpliwości interpretacyjnych (fakt ten potwierdzała duża liczba interpretacji przepisów akcyzowych). Co więcej, ustawa ta nie była w pełni dostosowana do przepisów prawa wspólnotowego. Po części wynikało to z uzyskanych przez Polskę okresów przejściowych, jednakże w głównej mierze niezgodności te wynikały z niezrozumienia istoty systemu podatku akcyzowego obowiązującego w UE. Niestety, po części niedostosowanie polskiej akcyzy do prawa wspólnotowego wynikało również ze świadomego fiskalizmu, m.in. w przypadku opodatkowania progresywną stawką akcyzy samochodów osobowych.

W efekcie wpływ okresów derogacji w dostosowaniu polskich przepisów do prawa wspólnotowego, jak również szereg mankamentów technicznych tej ustawy spowodowały, że została ona zastąpiona całkowicie nową ustawą o podatku akcyzowym. Prace nad zmianami przepisów akcyzowych początkowo miały charakter prac nad zmianami do ustawy. Niemniej jednak, po określeniu zakresu niezbędnych zmian,

⁴ E. Komarecka, T. Kulinicz, *Akcyza 2003*, Warszawa 2003.

podjęta została decyzja o przygotowaniu zupełnie nowej ustawy o podatku akcyzowym. Nowa ustawa w oczywisty sposób powieliła podstawowe elementy konstrukcyjne starej ustawy. Jednakże akt ten eliminuje szereg przepisów ogólnych, które w praktyce nie miały zastosowania i budziły tylko wątpliwości interpretacyjne. Co więcej, nowa ustawa, dostosowując w sposób formalny polskie przepisy do prawa wspólnotowego, jednocześnie uporządkowała dotychczasowe przepisy oraz poszerzyła zakres i szczegółowość regulacji ustawowej. Jakkolwiek nowa ustawa w dalszym ciągu nie eliminuje wszystkich obszarów niezgodności polskiego prawa z prawem wspólnotowym, tym razem niezgodności te mają charakter pośredni, tzn. formalnie polskie przepisy akcyzowe są zgodne z postanowieniami dyrektyw akcyzowych. Szczegółowa analiza obowiązków wynikających z tych przepisów prowadzi jednak do wniosku, że przepisy te w sposób pośredni dyskryminują obrót wewnątrzunijny, np. w zakresie opodatkowania akcyzą według wyższej stawki samochodów osobowych z silnikiem o wyższej pojemności, które produkowane są prawie w całości poza granicami Polski.

Pomimo tych niedoskonałości należy jednak stwierdzić, że nowa ustawa o podatku akcyzowym to istotny krok naprzód w porządkowaniu polskiej akcyzy, jak również w kierunku jej dostosowania do realiów obrotu gospodarczego oraz praktyki innych państw UE. Ustawa ta przez ponad 6 lat jej obowiązywania była już wielokrotnie zmieniana. Większość zmian zmierzała do wyeliminowania luk w opodatkowaniu (np. susz tytoniowy) czy też nałożenia akcyzy na nowe kategorie produktów w związku z naszymi zobowiązaniami członkowskimi w stosunku do Unii (opodatkowanie wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych). Oprócz tego dokonano kilku zmian deregulacyjnych za sprawą Ministerstwa Gospodarki. Wzmocniły one pozycję podatników czy też rozwiązywały na ich korzyść wątpliwości interpretacyjne (choćby w kwestii odsetek od zbyt późnego zwrotu akcyzy czy też sukcesji praw związanych ze znakami akcyzy czy zezwoleniami akcyzowymi). Niestety wszystkie te zmiany spowodowały, że ustawa stała się coraz mniej czytelna (zwłaszcza przez dodanie odrębnych katalogów czynności opodatkowanych dla wyrobów węglowych, suszu tytoniowego oraz wyrobów gazowych). Zmiany te nie wyeliminowały jednak dublujących się obowiązków – czy to wewnątrz regulacji akcyzowych, czy też w stosunku do przepisów o kontroli akcyzowej. Dodatkowo nadal pojawiają się nowe wątpliwości interpretacyjne. Dlatego też 1 stycznia 2016 r. weszła w życie obszerna deregulacyjna ustawa akcyzowa. Zniosła ona szereg dublujących się obowiązków administracyjnych, doprecyzowała wiele przepisów akcyzowych, a część obowiązków uelastyczniła. Ustawa ta jest istotnym krokiem w kierunku normalizacji zasad opodatkowania akcyzą i zbliżenia ich do standardów unijnych. Należy jednak kontynuować te działania, ponieważ Ministerstwo Finansów w toku prac nad tą ustawą odstąpiło od szeregu zmian, które wcześniej zapowiadało (m.in. zliberalizowanie zasad opodatkowania ubytków). Zmiany te nie powinny jednak skłaniać do stworzenia nowej ustawy, gdyż kiedy obecne wątpliwości zostaną doprecyzowane i wyjaśnione, nowa konstrukcja ustawy wywoła następne wątpliwości interpretacyjne, które dla podatników mogą oznaczać nowe ryzyka.

Dlatego też lepiej jest konsekwentnie krok po kroku zmieniać istniejącą ustawę, godząc się z jej mankamentami konstrukcyjnymi, niż tworzyć nowy akt prawny.

6. Harmonizacja podatku akcyzowego w Unii Europejskiej

System podatku akcyzowego obowiązujący w UE podlegał stopniowej harmonizacji na przełomie kilkudziesięciu lat od powstania Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (pierwsze kroki w tym zakresie zostały podjęte już w 1967 r.). Harmonizacja systemów podatkowych poszczególnych państw członkowskich polegała w głównej mierze na przystosowaniu krajowych regulacji do wspólnych celów, jakie zostały postawione w przepisach prawa wspólnotowego. Głównym celem było zapewnienie swobodnego przepływu wyrobów akcyzowych w ramach wspólnego rynku wewnątrz UE.

Instrumentami służącymi dostosowaniu krajowych systemów podatku akcyzowego były głównie dyrektywy Rady UE. Akty prawne tej rangi wskazywały cele, jakie powinny być spełnione przez poszczególne państwa członkowskie, tak aby lokalne systemy podatku akcyzowego pozwalały na swobodny obrót wyrobami akcyzowymi pomiędzy państwami UE.

Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku harmonizacji podatku akcyzowego wydanych zostało kilkadziesiąt aktów prawnych, począwszy od dyrektyw Rady UE, które nakreślały ogólne zasady dotyczące produkcji i obrotu wyrobami akcyzowymi, przez rozporządzenia Rady UE, które w sposób bezpośredni regulowały określone kwestie techniczne, a skończywszy na decyzjach Komisji Europejskiej skierowanych do poszczególnych państw członkowskich.

Do najważniejszych aktów prawnych UE regulujących opodatkowanie podatkiem akcyzowym należą:

- 1) dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, z późn. zm.) – jak sama nazwa wskazuje, przedmiotowa dyrektywa stanowi podstawę, szkielet unijnego systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych; z tego tytułu dyrektywa ta nazywana jest powszechnie dyrektywą horyzontalną, która reguluje przede wszystkim takie kwestie, jak:
 - a) zakres terytorialny zastosowania unijnego systemu akcyzowego,
 - b) zakres przedmiotowy wyrobów akcyzowych (doprecyzowany w dyrektywach strukturalnych dotyczących poszczególnych grup wyrobów),
 - c) definicje podstawowych instytucji podatku akcyzowego,
 - d) warunki dotyczące produkcji, przetwarzania oraz składowania wyrobów akcyzowych,

- e) zasady przemieszczania wyrobów akcyzowych,
- f) przypadki, kiedy akcyza podlega zwrotowi,
- g) zwolnienia generalne z podatku akcyzowego.

Dyrektywa 2008/118/WE zastąpiła 1 kwietnia 2010 r. dotychczasową dyrektywę horyzontalną (tj. dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179). Celem nowej dyrektywy było przede wszystkim wprowadzenie na obszarze UE elektronicznego systemu przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, tj. zastąpienie papierowych dokumentów towarzyszących przesyłce wyrobów akcyzy (dokumentów ADT) komunikatami elektronicznymi (na wzór tych, które funkcjonują w przypadku procedury celnej tranzytu czy też procedury wywozu, zwanej powszechnie eksportem). System Przemieszczania Wyrobów Akcyzowych EMCS jest systemem komputerowym wykorzystywanym do przemieszczania wyrobów akcyzowych w obrocie wewnątrzwspólnotowym pomiędzy państwami członkowskimi UE oraz przemieszczania tych wyrobów na terytorium Unii w ramach eksportu i importu. Stosowanie tego systemu do przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy jest obowiązkowe od 1 stycznia 2012 r. Uczestnikami systemu są podmioty dokonujące przemieszczeń wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wewnątrz UE, a zatem podmioty prowadzące składy podatkowe, zarejestrowani odbiorcy oraz podmioty zwolnione z obowiązku zapłaty akcyzy, a także organy podatkowe poszczególnych państw członkowskich UE.

Ponadto celem nowej dyrektywy horyzontalnej było uporządkowanie ramowych przepisów akcyzowych, które zostały zawarte w dyrektywie horyzontalnej 92/12/EWG (dotychczasowa dyrektywa była bowiem wielokrotnie zmieniana);

- 2) dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405); przedmiotowa dyrektywa jest powszechnie określana jako dyrektywa energetyczna; reguluje ona przede wszystkim takie kwestie jak:
 - a) dokładne określenie zakresu przedmiotowego wyrobów energetycznych,
 - b) wskazanie minimalnych stawek akcyzy,
 - c) zakres zwolnień od akcyzy wyrobów energetycznych,
 - d) zakres wyrobów energetycznych podlegających szczególnym wymogom dotyczącym kontroli i nadzoru nad przemieszczaniem tych wyrobów;
- 3) dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24);

- 4) dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206);
- 5) dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 29; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213).

7. Prawo do bezpośredniego stosowania postanowień unijnych przepisów akcyzowych

W związku z przystąpieniem Polski do UE polski ustawodawca został zobowiązany do przyjęcia dorobku prawnego Unii. Dorobek prawny UE w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym przejawia się przede wszystkim w przepisach zawartych w aktach prawnych obowiązujących w państwach członkowskich Unii w sposób pośredni, tj. dyrektywach Rady UE. Niemniej postanowienia zawarte w dyrektywach Rady UE wszystkie państwa członkowskie są zobowiązane wprowadzić do swoich krajowych przepisów w takim zakresie, aby przepisy krajowe wypełniały cele nakreślone w tych aktach. Dodatkowo niektóre kwestie techniczne zostały uregulowane w przepisach mających moc bezpośrednio obowiązującą organy oraz obywateli państw członkowskich, tj. rozporządzeniach Rady UE lub Komisji Europejskiej.

W związku z tym, że prawo unijne dotyczące zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym opiera się w głównej mierze na postanowieniach aktów prawnych obowiązujących w sposób pośredni (tzw. dyrektywy akcyzowe), w tym miejscu należy odnieść się do prawa podatników akcyzy do bezpośredniego stosowania przepisów zawartych w dyrektywach akcyzowych.

W przeszłości prawo obywateli państw członkowskich do bezpośredniego stosowania przepisów zawartych w dyrektywach m.in. regulujących zasady opodatkowania podatkiem VAT było wielokrotnie potwierdzane przez TSUE⁵. Niemniej powołanie się przez podatnika wprost na przepisy zawarte w dyrektywach ma ograniczony charakter, tzn. jest możliwe jedynie w przypadku, gdy przepisy dyrektywy są bezwarunkowe (państwa członkowskie były zobowiązane do wprowadzenia określonych regulacji) oraz wystarczająco precyzyjne do zastosowania.

⁵ W wyroku z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 *Urszula Becker v. Finanzamt Munsterr-Innenstadt*, ECR 1982, nr I, s. 53, TSUE wyraził jednoznaczny pogląd, że „[...] niezgodna z zasadą wiążącego efektu, którą artykuł 189 Traktatu ustanawiającego Wspólnoty Europejskie przypisuje dyrektywom, byłaby sytuacja, gdyby z zasady tej wyłączono możliwość odwołania się przez podatników wprost do obowiązków wynikających z tego efektu”.

W praktyce możliwość bezpośredniego powołania się na przepisy zawarte w dyrektywach może wystąpić w dwóch przypadkach, tj. gdy:

- 1) dane państwo członkowskie wprowadziło do swojej legislacji przepisy, które są niezgodne z przepisami dyrektyw akcyzowych w taki sposób, że ograniczają prawa podatnika (np. państwo członkowskie odmawia prawa do uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego przez podmioty, które jedynie magazynują wyroby akcyzowe wyprodukowane przez inny podmiot);
- 2) dane państwo członkowskie nie wprowadziło określonych regulacji do ustawodawstwa krajowego, pomimo że przepisy unijne nakazują bezwzględnie wprowadzić daną regulację (np. przepisy krajowe nie przewidują określonych zwolnień z akcyzy, które zgodnie z przepisami unijnymi mają charakter obligatoryjny).

W przypadku gdy wystąpi jedna z wyżej wymienionych sytuacji, a dodatkowo przepisy dyrektyw akcyzowych w danym zakresie mają charakter bezwzględny i precyzyjny, podatnik akcyzy jest uprawniony do bezpośredniego stosowania przepisów dyrektyw, z pominięciem przepisów krajowych. Należy jednak zauważyć, że bezpośrednie stosowanie przepisów zawartych w dyrektywach akcyzowych, pomimo że może okazać się korzystne w sytuacji sprzeczności polskich przepisów z przepisami unijnymi, może pociągać za sobą prawdopodobne ryzyko, że organy podatkowe zakwestionują prawidłowość działań podatnika podjętych na podstawie dyrektyw akcyzowych. Taka sytuacja wynikać będzie z faktu, że polskie organy podatkowe będą opierać się na przepisach zawartych w ustawie oraz w rozporządzeniach wykonawczych. Ryzyko takie istnieje i jest realne, pomimo że zgodnie z orzecznictwem TSUE (potwierdzonym stanowiskiem Prezesa Rady Ministrów) również organy administracji państwowej zobowiązane są stosować przepisy prawa UE (okólnik Prezesa Rady Ministrów z dnia 11 maja 2004 r. w sprawie stosowania prawa UE). Również polskie sądy administracyjne jednoznacznie potwierdzają prawo do bezpośredniego stosowania prawa unijnego w zakresie akcyzy w sytuacji, gdy przepisy krajowe są niezgodne z dyrektywami akcyzowymi (np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 maja 2008 r., I SA/Sz 62/08, LEX nr 385173). Niestety, w dalszym ciągu organy podatkowe pierwszej i drugiej instancji zdają się nie zważać na prawo unijne lub, co gorsza, interpretują prawo unijne, w tym orzecznictwo TSUE, w sposób jednostronny, wybierając tylko te tezy, które potwierdzają stanowisko organów, natomiast nie odnoszą się do tez negujących prawidłowość przyjętego stanowiska. Tego rodzaju podejście organów podatkowych jest szczególnie częste w zakresie podatku akcyzowego. Wydaje się, że na taką sytuację nieformalny wpływ ma również stanowisko Ministerstwa Finansów, które w dwóch przegranych sprawach przed TSUE w zakresie akcyzy jednoznacznie wskazywało, że polskie przepisy akcyzowe są zgodne z prawem unijnym. Następnie – nawet po przegranych w obydwu sprawach – Ministerstwo Finansów przez długi okres albo nie respektowało wyroku Trybunału (m.in. w zakresie tempa i wysokości zwrotu akcyzy od samochodów osobowych), albo też tak interpretowało jego orzecznictwo, że wypaczone zostało stanowisko Trybuna-

łu (przede wszystkim w zakresie klauzuli bezpodstawnego wzbogacenia w przypadku zwrotu akcyzy dla wytwórców energii elektrycznej).

W praktyce więc, jeżeli zachowanie podatnika będzie niezgodne z normami zawartymi w przepisach krajowych, w tym również z ustawą o podatku akcyzowym, najprawdopodobniej zostanie ono zakwestionowane przez organy podatkowe. Niemniej jednak w sytuacji, gdy przyjęta przez podatnika interpretacja przepisów unijnych jest prawidłowa, prawa podatnika powinny zostać potwierdzone na etapie postępowania sądownoadministracyjnego (sąd administracyjny nie może bowiem odrzucić argumentu niezgodności przepisów krajowych z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa unijnego). Niestety organy podatkowe w sporadycznych sytuacjach jedynie pomocniczo akceptują argumentację opartą na prawie unijnym. Faktu tego nie zmieniło to, że Polska czterokrotnie przegrała sprawy przed TSUE. Natomiast orzecznictwo sądów administracyjnych w coraz szerszym zakresie akceptuje jako wystarczającą argumentację przepisy prawa unijnego w przypadku akcyzy. Zmianę w tej kwestii można zaobserwować po pierwszym polskim orzeczeniu TSUE z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 *Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie*, Dz. Urz. UE C 56 z 10.03.2007, s. 6. Obecnie sądy administracyjne, wydając rozstrzygnięcie, często odnoszą się do prawa unijnego w zakresie akcyzy. Przyczynia się to do sytuacji, w których podatnicy coraz częściej decydują się na spór z organami podatkowymi, ponieważ wiedzą, że przegrany spór na poziomie postępowania administracyjnego bardzo często kończy się wygraną już na etapie sądu pierwszej instancji. W rezultacie często nie jest konieczna skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego czy też postępowanie przed TSUE. W ostatnich latach sądy administracyjne, coraz częściej dokonując samodzielnej oceny zgodności polskich przepisów akcyzowych z dyrektywami akcyzowymi, uznają jednak, że polskie przepisy akcyzowe są w pełni dostosowane do prawa unijnego. Sytuacja taka po części wynika oczywiście z faktu, że obecnie obowiązująca ustawa akcyzowa nie zawiera już przepisów rażąco niezgodnych z prawem unijnym. Niemniej jednak nadal w przypadku szeregu przepisów technicznych takie niezgodności występują. Niestety w bardzo złożonych i specyficznych sytuacjach sądom administracyjnym trudno jest taką niezgodność dostrzec. Należałoby więc postulować, aby w tego rodzaju okolicznościach sędziowie składali pytania prejudycjalne do TSUE. Jak bowiem pokazują doświadczenia związane z orzecznictwem tego Trybunału, nawet w bardzo złożonych sytuacjach dotyczących specyfiki danego państwa członkowskiego sędziowie są w stanie kompleksowo przeanalizować sprawę i wydać rozstrzygnięcie niebudzące wątpliwości.

Analizując przepisy unijne w zakresie akcyzy, należy jednocześnie pamiętać, że jeżeli ustawodawca krajowy w sposób bardziej korzystny określiłby zasady opodatkowania akcyzą, niż przewidują to dyrektywy akcyzowe, organy podatkowe nie mogłyby nakazać stosowania regulacji wynikających z tych dyrektyw. Skutek bezpośredniego

zastosowania dyrektyw akcyzowych można jedynie odnosić do braku implementacji przepisów unijnych do regulacji krajowej lub implementacji wadliwej naruszającej interesy obywateli i podatników akcyzy. Nie dotyczy to natomiast sytuacji odwrotnej.

8. Orzecznictwo TSUE w zakresie akcyzy

Dorobek prawny UE przejawia się nie tylko w postanowieniach pierwotnego i wtórnego prawa unijnego (w tym również dyrektyw akcyzowych), lecz także w dorobku orzecznictwym TSUE. Trybunał jest organem UE, do którego kompetencji należy m.in. interpretacja przepisów unijnych, jak również rozstrzyganie kwestii zgodności przepisów państw członkowskich z regulacjami zawartymi w przepisach unijnych. Wprawdzie podatnicy nie mają prawa do bezpośredniego odwoływania się do Trybunału w sytuacji zakończenia drogi instancyjnej w sądownictwie krajowym, niemniej orzecznictwo Trybunału wywarło duży wpływ na praktykę stosowania przepisów unijnych, jak również na ustawodawstwo lokalne poszczególnych państw członkowskich⁶. Także organy podatkowe państw członkowskich są związane orzeczeniami TSUE.

Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym orzecznictwo TSUE nie jest tak bogate jak chociażby w przypadku zasad opodatkowania podatkiem VAT. Niemniej jednak kilkadziesiąt orzeczeń TSUE w sprawie akcyzy miało istotne znaczenie dla rozwoju przepisów akcyzowych we wszystkich państwach członkowskich. Szczególne znaczenie dla polskiej praktyki stosowania przepisów podatkowych w zakresie podatków pośrednich, w tym w szczególności w zakresie akcyzy, miało pierwsze orzeczenie TSUE w sprawie C-313/05 *Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie*, stwierdzające, że polskie przepisy podatkowe naruszają normy prawa wspólnotowego. Orzeczenie to miało fundamentalne znaczenie, ponieważ jednoznacznie potwierdziło, że po przystąpieniu naszego kraju do UE polscy podatnicy dostali dodatkową ochronę, jaka wynika z prawa wspólnotowego. Do dnia ogłoszenia tego wyroku przez TSUE ochrona wydawała się iluzoryczna, jednak po tym rozstrzygnięciu podatnicy dostrzegli, że na końcu drogi sporu z organami podatkowymi, a następnie polskim sądami, jest TSUE, który nie patrzy na dochody polskiego budżetu państwa, a ma na celu przestrzeganie prawa unijnego oraz jego prawidłową interpretację przez poszczególne państwa członkowskie Unii. Następne polskie orzeczenie w zakresie akcyzy (z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska*, LEX nr 485098, s. 5) dotyczące niezgodnego z prawem wspólnotowym mechanizmu poboru akcyzy od energii elektrycznej pokazało, że Polska, jako członek UE, jest zobowiązana do terminowej implementacji do krajowego porządku prawnego wszystkich przepisów unijnych. W tym przypadku jednoznaczne (aczkolwiek długotrwałe) działanie Ko-

⁶ Nowa ustawa o VAT, red. J. Martini, Warszawa 2004, s. 15.

misji Europejskiej doprowadziło nie tylko do tego, że polskie przepisy akcyzowe po raz kolejny zostały uznane za niezgodne z prawem unijnym, lecz także przyspieszyło prace nad nową ustawą o podatku akcyzowym (a w efekcie doprowadziło do wejścia w życie nowych zasad w zakresie opodatkowania akcyzą energii elektrycznej). W rezultacie na przykładzie dwóch orzeczeń TSUE w sprawach polskiej akcyzy można dojść do jednoznacznego wniosku, że unijne przepisy akcyzowe dają niewątpliwą gwarancję podatnikom co do tego, że ich prawa wynikające z prawodawstwa i orzecznictwa unijnego mogą zostać skutecznie egzekwowane.

Jednakże również analiza kilkudziesięciu orzeczeń TSUE dotyczących innych spraw, bardzo często mało istotnych z punktu widzenia producentów i dystrybutorów wyrobów akcyzowych, jest niezwykle przydatna dla podatników. W swoich orzeczeniach Trybunał wskazuje bowiem nie tylko to, jak należy rozumieć poszczególne instytucje prawa akcyzowego, lecz także odnosi się do większości niejednoznacznych postanowień dyrektyw akcyzowych. W konsekwencji w przypadku jakichkolwiek wątpliwości co do zakresu zastosowania instytucji akcyzowych czy też prawidłowości interpretacji przepisów unijnych niezbędne jest również dokonanie analizy orzecznictwa TSUE. Niestety ostatnimi czasy Trybunał odchodzi od interpretacji literalnej poszczególnych przepisów dyrektyw akcyzowych, a skupia się na celach tych dyrektyw. Sytuacja taka jest niepożądana, kiedy cele zakładane przez unijnego ustawodawcę nie zostały odzwierciedlone w treści danego przepisu dyrektywy, ponieważ wtedy TSUE dokonuje wykładni *contra legem*. Przypadek taki miał miejsce chociażby w odniesieniu do paliwa lotniczego, kiedy zakres zwolnienia paliwa lotniczego od akcyzy został istotnie zawężony przez Trybunał pomimo szerokiego zakresu tego zwolnienia, jaki wynika z postanowień dyrektywy energetycznej (wyroki w sprawach: C-70/10 *Systeme Helmholtz GmbH v. Hauptzollamt Nürnberg* oraz C-250/10 *Haltergemeinschaft LBL GbR v. Hauptzollamt Düsseldorf*).

W niniejszym komentarzu zaprezentowana została przeważająca większość orzeczeń w zakresie podatku akcyzowego, niemniej niektóre orzeczenia zostały celowo pominięte m.in. ze względu na nieaktualność tez postawionych przez sąd (uchylenie mocy obowiązującej analizowanych przepisów) lub też ich małe, zdaniem autora, znaczenie dla praktyki stosowania przepisów prawa unijnego.

9. Stosowanie przepisów krajowych w pierwszych latach po przystąpieniu do UE

Mając na uwadze przedstawione powyżej ustawodawstwo unijne ustanawiające unijny system podatku akcyzowego, należy stwierdzić, że podstawowym celem wprowadzenia w Polsce przepisów akcyzowych wynikających z ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a następnie ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r. było dostosowanie polskich regulacji do systemu podatku akcyzowego obowiązującego w całej UE.

W związku z tym, że proces harmonizacji, a więc zbliżania regulacji obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich, został bardzo daleko posunięty, przed polskim ustawodawcą, polskimi organami podatkowymi, jak również przed podatnikami akcyzy stało bardzo trudne zadanie związane ze stworzeniem regulacji zgodnych z przepisami prawa unijnego i pozwalających na sprawne funkcjonowanie polskich podatników akcyzy w unijnym systemie podatku akcyzowego. Dostosowanie polskiego systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym wiązało się z wprowadzeniem wielu nowych, nieznanych dotychczas instytucji, takich jak składy podatkowe, zarejestrowani i niezarejestrowani handlowcy (obecnie zarejestrowani odbiorcy) oraz procedury zawieszenia poboru akcyzy czy procedury dostawy wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą.

W efekcie zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym, jakie nastąpiły 1 maja 2004 r., miały charakter fundamentalny.

Niemniej ocena zakresu dostosowania polskich przepisów do systemu unijnego, a przede wszystkim sposób, w jaki zostało ono dokonane, budzi wiele zastrzeżeń. Przede wszystkim należy wskazać, że system podatku akcyzowego obowiązujący od 1 maja 2004 r. wykraczał nie tylko poza ramy określone przepisami prawa unijnego, lecz także w rezultacie był niedostosowany do systemów akcyzowych obowiązujących w innych państwach członkowskich Unii. Niedostosowanie to wynikało zwłaszcza ze zbyt szerokiego określenia zakresu przedmiotowego wyrobów uznawanych za wyroby akcyzowe. Taki zakres przedmiotowy wyrobów ropopochodnych oraz napojów alkoholowych uznawanych za wyroby akcyzowe powodował szczególne trudności w obrocie wewnątrzwspólnotowym, ponieważ kontrahenci z innych państw członkowskich Unii nie traktowali wielu produktów jako wyrobów akcyzowych. W rezultacie polscy przedsiębiorcy mieli istotne trudności w dokonywaniu dostaw wewnątrzwspólnotowych tego rodzaju wyrobów. Brakowało bowiem możliwości stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, natomiast zapłata akcyzy i następnie ubieganie się o jej zwrot wiązały się nie tylko z dodatkowymi kosztami finansowania akcyzy, lecz także sprawały szereg problemów administracyjnych związanych ze spełnieniem warunków do uzyskania zwrotu zapłaconej akcyzy.

Jednocześnie w zakresie niezgodności polskiego prawa akcyzowego z prawem wspólnotowym przy opodatkowaniu używanych samochodów osobowych spowodowanych z innych państw członkowskich sami podatnicy doprowadzili do skutecznej zmiany przepisów. W sprawie C-313/05 *Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie* TSUE stwierdził, że polski system progresywnej stawki akcyzy na używane samochody osobowe starsze niż 2 lata narusza zasady niedyskryminacji towarów pochodzących z innych państw członkowskich UE. W wyniku tego rozstrzygnięcia już od 1 grudnia 2006 r. Minister Finansów wprowadził rozporządzeniem jednolitą stawkę akcyzy na wszystkie samochody – zarówno nowe, jak i używane. Natomiast Komisja

Europejska wszczęła postępowanie o naruszenie przez Polskę przepisów unijnych jedynie w najbardziej ewidentnym przypadku, tj. dotyczącym mechanizmu opodatkowania akcyzą energii elektrycznej. W wyniku tego postępowania TSUE w dniu 12 lutego 2009 r. stwierdził, że Polska naruszyła przepisy dyrektywy energetycznej (wyrok TSUE w sprawie C-475/07 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska*).

W pozostałych obszarach podatnicy oraz stowarzyszenia branżowe podejmowali próby zmiany przepisów akcyzowych, a jeżeli to nie skutkowało, niektórzy decydowali się na złożenie skargi do Komisji Europejskiej. W związku z tym, że nowa ustawa o podatku akcyzowym część tych niezgodności usunęła, postępowania w tych sprawach nie znalazły swojego finału w TSUE.

Na niedostosowanie polskich przepisów akcyzowych do systemów innych państw członkowskich nakładał się również daleko posunięty rygoryzm organów podatkowych, które większość wątpliwości interpretacyjnych dotyczących stosowania przepisów akcyzowych rozstrzygały na niekorzyść podatników akcyzy.

Jak już zostało wskazane, ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r. w dużej mierze eliminuje powyższe mankamenty. Niestety rygoryzm przepisów akcyzowych powoduje, że część transakcji jest niemożliwa do zrealizowania, pomimo że w świetle przepisów unijnych ograniczenia w tym zakresie nie istnieją (choćby w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy pomiędzy dwoma składami podatkowymi prowadzonymi przez różne podmioty). Kolejnym mankamentem polskich przepisów akcyzowych jest nadmierny formalizm oraz zbyt wiele obowiązków natury administracyjnej. W tym zakresie ustawodawca, w wyniku działań Ministra Gospodarki, 1 stycznia 2013 r. wprowadził pierwszy pakiet zmian deregulacyjnych. Jednakże zmiany te dotyczyły tylko kilku najbardziej istotnych kwestii, jak chociażby umożliwienia sukcesji zezwoleń akcyzowych w sytuacji przekształceń i restrukturyzacji czy też wprowadzenia jasnego przepisu zobowiązującego naczelników urzędów celnych do zwrotu akcyzy z oprocentowaniem w sytuacji, gdy przekroczony zostanie ustawowo określony termin. Niestety liczba obszarów, w których deregulacja akcyzowa była i jest nadal niezbędna, jest bardzo duża. Aby umożliwić ich kompleksową identyfikację, autor niniejszego komentarza wraz z największymi podatnikami akcyzy z poszczególnych branż akcyzowych przygotowali raport deregulacyjny, który w 2013 r. został przedstawiony Ministerstwu Finansów. Raport ten zawierał zarówno postulaty *stricte* deregulacyjne dotyczące wyeliminowania dublujących się obowiązków natury administracyjnej, jak i postulaty systemowe zmierzające do liberalizacji systemu podatku akcyzowego w świetle praktyki innych państw członkowskich. Postulaty podatników akcyzy oraz organizacji branżowych stały się podstawą do prac nad kolejną ustawą deregulacyjną. Projekt deregulacyjnej ustawy akcyzowej zawierał ponad 40 istotnych zmian. Ustawa ta weszła w życie 1 stycznia 2016 r. W niniejszym komentarzu zmiany te zostały uwzględnione.

Art. 2. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do ustawy;
- 1a) wyroby węglowe – wyroby energetyczne, określone w poz. 19–21 załącznika nr 1 do ustawy;
- 1b) wyroby gazowe – wyroby energetyczne o kodach CN 2705 00 00, 2711 11 00, 2711 21 00, 2711 29 00 i pozostałe paliwa opałowe, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 15 lit. b, z wyłączeniem wyrobów energetycznych o kodzie CN 2901 10 00;
- 2) terytorium kraju – terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 3) terytorium państwa członkowskiego – terytorium państwa, do którego zgodnie z art. 52 Traktatu o Unii Europejskiej oraz art. 349 i 355 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej mają zastosowanie te Traktaty, z wyłączeniem terytorium kraju, z tym że:
 - a) nie uznaje się za terytorium państwa członkowskiego:
 - Wysp Kanaryjskich, z zastrzeżeniem ust. 2,
 - francuskich terytoriów, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem ust. 3,
 - Wysp Alandzkich,
 - Wysp Normandzkich,
 - terytoriów objętych zakresem art. 355 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,
 - wyspy Helgoland,
 - obszaru Buesingen,
 - Ceuty,
 - Melilli,
 - Livigno,
 - Campione d'Italia,
 - włoskich wód jeziora Lugano,
 - b) przemieszczanie wyrobów akcyzowych:
 - mające początek w Księstwie Monako lub z przeznaczeniem dla Księstwa Monako uznaje się za przemieszczanie mające początek w Republice Francuskiej lub z przeznaczeniem dla Republiki Francuskiej,
 - mające początek w Jungholz i Mittelberg (Kleines Walsertal) lub z przeznaczeniem dla Jungholz i Mittelberg (Kleines Walsertal) uznaje się za przemieszczanie mające początek w Republice Federalnej Niemiec lub z przeznaczeniem dla Republiki Federalnej Niemiec,
 - mające początek na wyspie Man lub z przeznaczeniem dla wyspy Man uznaje się za przemieszczanie mające początek w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej lub z przeznaczeniem dla Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,

- mające początek w San Marino lub z przeznaczeniem dla San Marino uznaje się za przemieszczanie mające początek w Republice Włoskiej lub z przeznaczeniem dla Republiki Włoskiej,
 - mające początek w suwerennych strefach Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej Akrotiri i Dhekelia lub z przeznaczeniem dla suwerennych stref Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej Akrotiri i Dhekelia uznaje się za przemieszczanie mające początek w Republice Cypryjskiej lub z przeznaczeniem dla Republiki Cypryjskiej;
- 4) terytorium Unii Europejskiej – terytorium kraju oraz terytoria państw członkowskich;
 - 5) terytorium państwa trzeciego – terytorium inne niż terytorium Unii Europejskiej;
 - 6) eksport – wywóz wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej potwierdzony przez urząd celny, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie tych wyrobów lub samochodów poza terytorium Unii Europejskiej;
 - 7) import – przywóz:
 - a) samochodów osobowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju,
 - b) wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju:
 - jeżeli wyroby te z chwilą ich wprowadzenia na terytorium kraju nie zostają objęte zawieszającą procedurą celną,
 - jeżeli wyroby te zostały zwolnione z zawieszającej procedury celnej lub procedura ta została zakończona i powstał dług celny;
 - 8) dostawa wewnątrzwspólnotowa – przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego;
 - 9) nabycie wewnątrzwspólnotowe – przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju;
 - 10) skład podatkowy – miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeładowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane – z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego;
 - 11) podmiot prowadzący skład podatkowy – podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego;
 - 12) procedura zawieszenia poboru akcyzy – procedurę stosowaną podczas produkcji, magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych, w trakcie której, gdy są spełnione warunki określone w przepisach

niniejszej ustawy i aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie, z obowiązku podatkowego nie powstaje zobowiązanie podatkowe;

- 13) zarejestrowany odbiorca – podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzwspólnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zwane dalej odpowiednio „zezwoleniem na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „zezwoleniem na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca”;
- 14) (uchylony);
- 14a) zarejestrowany wysyłający – podmiot, któremu wydano zezwolenie na wysyłanie importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej;
- 15) e-AD – elektroniczny administracyjny dokument, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 15a) dokument zastępujący e-AD – dokument, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, gdy System jest niedostępny, zawierający takie same dane jak e-AD;
- 16) uproszczony dokument towarzyszący – dokument, na podstawie którego przemieszcza się, w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej lub nabycia wewnątrzwspólnotowego, wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, oraz alkohol etylowy całkowicie skażony środkami dopuszczonymi do skażenia alkoholu etylowego na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, str. 12, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 249, z późn. zm.);
- 17) znaki akcyzy – znaki, określone przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, służące do oznaczania wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania, obejmujące:
 - a) podatkowe znaki akcyzy, które są potwierdzeniem wpłaty kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy,
 - b) legalizacyjne znaki akcyzy, które są potwierdzeniem prawa podmiotu obowiązanego do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, do przeznaczenia tych wyrobów do sprzedaży;
- 18) faktura – fakturę w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług zawierającą dane nabywcy i jego adres oraz dane dotyczące ilości (liczby) i miary nabywanych wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych;

- 18a) dokument dostawy – dokument, na podstawie którego przemieszcza się na terytorium kraju wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie;
- 19) nabywca końcowy – podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 oraz z 2013 r. poz. 984 i 1238), z wyłączeniem:
- a) spółki prowadzącej giełdę towarową w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 197) nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych,
 - b) towarowych domów maklerskich i domów maklerskich w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych lub nabywających energię elektryczną na rachunek dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2014 r. poz. 94),
 - c) giełdowej izby rozrachunkowej, Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych S.A. lub spółki, której Krajowy Depozyt przekazał wykonywanie czynności z zakresu zadań, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych,
 - d) spółki prowadzącej jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym;
- 19a) finalny nabywca gazowy – podmiot, który:
- a) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby gazowe, lub
 - b) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby gazowe – niebędący pośredniczącym podmiotem gazowym;
- 20) ubytki wyrobów akcyzowych – wszelkie straty:
- a) wyrobów akcyzowych, określonych w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych lub wyrobów tytoniowych,

- b) objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie:
 - napojów alkoholowych,
 - wyrobów energetycznych, z wyjątkiem wyrobów węglowych, przemieszczanych, a w przypadku podmiotu pośredniczącego, również magazynowanych,
 - c) wyrobów węglowych powstałe w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania akcyzą,
 - d) wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji,
 - e) wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, powstałe podczas:
 - stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji,
 - przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, na podstawie dokumentu dostawy;
- 21) sprzedaż – czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot;
- 22) podmiot zużywający – podmiot:
- a) mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, który wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie zużywa na cele uprawniające do zwolnienia,
 - b) niemający miejsca zamieszkania, siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, który odbiera nabyte wyroby energetyczne zwolnione od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określone w art. 32 ust. 1 pkt 1 i 2, bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym lub jednostce pływającej, jeżeli w dokumencie dostawy jest zidentyfikowany statek powietrzny lub jednostka pływająca, na które są dostarczane nabyte wyroby;
- 23) podmiot pośredniczący – podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu zużywającego, a w przypadku wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 32 ust. 1, pochodzących również bezpośrednio z importu;
- 23a) pośredniczący podmiot węglowy – podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju:

- a) dokonujący sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu lub eksportu wyrobów węglowych, lub
 - b) używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy, lub
 - c) używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych opodatkowaniem akcyzą
– który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu celnego o tej działalności;
- 23b) pośredniczący podmiot tytoniowy – podmiot posiadający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju, przedsiębiorca zagraniczny posiadający oddział z siedzibą na terytorium kraju, utworzony na warunkach i zasadach określonych w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, z późn. zm.) lub przedsiębiorca zagraniczny, który wyznaczył podmiot reprezentujący go na terytorium kraju, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie suszu tytoniowego, który został wpisany do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych;
- 23c) finalny nabywca węglowy – podmiot, który:
- a) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby węglowe, lub
 - b) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby węglowe – niebędący pośredniczącym podmiotem węglowym;
- 23d) pośredniczący podmiot gazowy – podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju lub posiadający koncesję na obrót gazem ziemnym na terytorium kraju:
- a) dokonujący sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu lub eksportu wyrobów gazowych, lub
 - b) używający wyrobów gazowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy, lub
 - c) używający wyrobów gazowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów objętych zerową stawką akcyzy, lub
 - d) będący spółką prowadzącą giełdę towarową w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, nabywającą wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, lub
 - e) będący towarowym domem maklerskim lub domem maklerskim w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, nabywającym wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych lub nabywającym wyroby gazowe na rachunek dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, lub

- f) będący giełdową izbą rozrachunkową, Krajowym Depozytem Papierów Wartościowych S.A. lub spółką, której Krajowy Depozyt przekazał wykonywanie czynności z zakresu zadań, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabywającymi wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, lub
- g) będący spółką prowadzącą jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabywającą wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym
 - który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu celnego o tej działalności;
- 24) zawieszająca procedura celna – zawieszającą procedurę celną w rozumieniu przepisów prawa celnego, jak również wprowadzenie wyrobów akcyzowych do miejsca składowania czasowego, do wolnych obszarów celnych lub do składów wolnocłowych;
- 25) miejsce importu – miejsce inne niż skład podatkowy, w którym znajdują się importowane wyroby akcyzowe w momencie dopuszczenia do obrotu w rozumieniu przepisów prawa celnego;
- 26) System – krajowy system teleinformatyczny służący do obsługi przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w szczególności do przysyłania e-AD, raportu odbioru i raportu wywozu, unieważnienia e-AD, zmiany miejsca przeznaczenia oraz zawiadomienia o zmianie miejsca przeznaczenia, o których mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz. Urz. UE L 197 z 29.07.2009, str. 24, z późn. zm.);
- 27) raport odbioru – raport składany za pośrednictwem Systemu stanowiący dowód, że przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone;
- 28) dokument zastępujący raport odbioru – dokument zawierający takie same dane jak raport odbioru, stanowiący dowód, że przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone, stosowany, gdy System jest niedostępny;
- 29) raport wywozu – raport składany za pośrednictwem Systemu stanowiący dowód, że w przypadku eksportu przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone;

- 30) dokument zastępujący raport wywozu – dokument zawierający takie same dane jak raport wywozu, stanowiący dowód, że w przypadku eksportu przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone, stosowany, gdy System jest niedostępny;
- 30a) alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy – wydane przez właściwe organy podatkowe na terytorium kraju lub przez właściwe organy państwa członkowskiego potwierdzenie, że wysłane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe zostały odebrane przez odbiorcę albo że zostały wyprowadzone poza terytorium Unii Europejskiej, zawierające w szczególności określenie rodzaju, ilości oraz kodów Nomenklatury Scalonej (CN) tych wyrobów, datę ich odbioru lub wyprowadzenia poza terytorium Unii Europejskiej, a także dane identyfikacyjne podmiotu, który wyroby te odebrał, albo oznaczenie urzędu celnego, który nadzorował ich wyprowadzenie poza terytorium Unii Europejskiej, wraz z danymi identyfikacyjnymi podmiotu, który dokonał ich eksportu;
- 31) podmiot wysyłający – podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowanego wysyłającego, którzy wysyłają wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 32) podmiot odbierający – podmiot prowadzący skład podatkowy, zarejestrowanego odbiorcę, nabywcę na terytorium państwa członkowskiego będącego podmiotem upoważnionym przez właściwe władze podatkowe tego państwa członkowskiego Unii Europejskiej do otrzymywania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy lub podmiot objęty zwolnieniem od akcyzy wynikającym z art. 31 ust. 1, do których są wysyłane wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 33) procesy mineralogiczne – procesy sklasyfikowane w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26 „produkcja produktów z pozostałych surowców niemetalicznych” w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3037/90 z dnia 9 października 1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej (Dz. Urz. UE L 293 z 24.10.1990, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 02, t. 04, str. 177, z późn. zm.).
2. W przypadku gdy zgodnie z art. 5 ust. 4 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, str. 12), Królestwo Hiszpanii złoży oświadczenie, że dyrektywa ta będzie miała zastosowanie na Wyspach Kanaryjskich, będą one uznawane za terytorium państwa członkowskiego.
3. W przypadku gdy zgodnie z art. 5 ust. 5 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, str. 12,

z późn. zm.) Republika Francuska złoży oświadczenie, że dyrektywa ta będzie miała zastosowanie we francuskich terytoriach, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, terytoria te będą uznawane za terytorium państwa członkowskiego.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłosi, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, datę, od której Wyspy Kanaryjskie oraz francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, będą uznawane za terytorium państwa członkowskiego.

Spis treści

1. Uwagi ogólne	51
2. Zakres przedmiotowy wyrobów akcyzowych	53
3. Zakres terytorialny unijnego systemu podatku akcyzowego ..	56
4. Definicje czynności opodatkowanych w obrocie międzynarodowym	58
5. Instytucje unijnego systemu podatku akcyzowego	63
6. Pozostałe definicje legalne	74

1. Uwagi ogólne

Niniejszy artykuł zawiera słowniczek ustawowy, tj. definicje legalne szeregu pojęć używanych w dalszej części ustawy. Zdefiniowanie tych pojęć oznacza, że ich użycie w dalszych przepisach ustawy należy interpretować zgodnie z zamieszczoną definicją. W rezultacie w odniesieniu do tych pojęć nie jest możliwe odwołanie się do definicji zawartych w innych gałęziach prawa czy też w innych ustawach podatkowych. Także potoczne rozumienie danych pojęć będzie niezgodne z zasadami wykładni przepisów ustawy.

Ustawodawca zdefiniował przede wszystkim te pojęcia, które są niezbędne do określenia zakresu i zasad opodatkowania akcyzą (m.in. definicja wyrobów akcyzowych, terytorium kraju, eksportu czy importu). Zdefiniowane zostały również instytucje związane ze stosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (np. definicja procedury zawieszenia poboru akcyzy, składu podatkowego, zarejestrowanego odbiorcy). Większość definicji funkcjonowała już w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r., jednakże część z nich uległa zmianie i doprecyzowaniu, głównie w celu dostosowania do postanowień prawa unijnego (m.in. definicja składu podatkowego). Dodano także szereg definicji, które stały się niezbędne w związku ze zmianami zasad opodatkowania energii elektrycznej (definicja nabywcy końcowego) czy też konieczne do prawidłowego funkcjonowania jednolitego systemu zwolnień od akcyzy (definicja podmiotu

pośredniczącego lub podmiotu zużywającego). W określonych przypadkach definicje zawarte w dalszej części ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. zostały przeniesione do słowniczka ustawowego (definicja znaków akcyzy). Należy zaznaczyć, że nie są to wszystkie definicje ustawowe, jakie zostały zawarte w obecnie obowiązującej ustawie o podatku akcyzowym – w dalszych przepisach ustawa zawiera dodatkowe definicje, które mają zastosowanie tylko w danym rozdziale ustawy, np. definicje poszczególnych wyrobów akcyzowych czy też produkcji tych wyrobów.

Definiując poszczególne instytucje lub pojęcia, ustawodawca w dużej mierze czerpał wzór z postanowień zawartych w dyrektywach akcyzowych, przede wszystkim w dyrektywie horyzontalnej. Komisja Europejska, mając na uwadze precyzyjne określenie zakresu zastosowania przepisów zawartych w dyrektywach akcyzowych, podczas przedstawienia Radzie UE projektów aktów prawnych, zawarła w poszczególnych dyrektywach akcyzowych definicje najważniejszych pojęć. Podobnie jak w przypadku obecnie obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym, dyrektywy strukturalne regulujące zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym poszczególnych grup wyrobów akcyzowych zawierają w swojej treści definicje legalne, np. precyzyjne definicje poszczególnych rodzajów wyrobów akcyzowych. Jednocześnie należy zaznaczyć, że kwestia definicji legalnych była poruszona w wyroku TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-240/01 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec*, Zb. Orz. 2004, I-4733. Przy rozpatrywaniu zakresu zwolnień od akcyzy poszczególnych wyrobów Trybunał wskazał, że państwa członkowskie nie są uprawnione do wprowadzania własnych definicji w sytuacji, gdy przepisy wspólnotowe również nie definiują danego pojęcia. Zdaniem Trybunału przyjęcie odmiennego stanowiska mogłoby doprowadzić do rozbieżności polegających na różnym definiowaniu pojęć przez poszczególne państwa członkowskie. Praktyka ta mogłaby w rezultacie stanowić przeszkodę w harmonizacji przepisów państw członkowskich. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że państwa członkowskie, w tym Polska, nie powinny definiować pojęć, które nie zostały zdefiniowane przez przepisy unijne. W przeciwnym razie istnieje ryzyko zawężenia lub rozszerzenia rozumienia danego pojęcia w stosunku do rozumienia zakresu danego pojęcia przyjętego w innych państwach członkowskich bądź przez TSUE (np. zdefiniowanie celów opałowych mogłoby stanowić naruszenie prawa unijnego, ponieważ dyrektywy akcyzowe nie wprowadzają definicji tego pojęcia).

Należy jednocześnie zaznaczyć, że kolejne zmiany do ustawy akcyzowej wprowadzały nowe definicje legalne lub też doprecyzowały definicje już istniejące (np. zmieniona została definicja podmiotu pośredniczącego). Część definicji ustawowych została przeformułowana w związku ze zmianą przepisów unijnych (np. eksportu, nabywcy końcowego). Wśród nowych definicji legalnych wprowadzonych po wejściu ustawy w życie 1 marca 2009 r. należy wymienić definicje następujących pojęć: wyroby węglowe, terytorium UE, podmiot prowadzący skład podatkowy, procedura zawieszenia poboru akcyzy,

zarejestrowany odbiorca, zarejestrowany wysyłający, e-AD, dokument zastępujący e-AD, zawieszająca procedura celna, miejsce importu, system, raport odbioru, dokument zastępujący raport odbioru, raport wywozu, dokument zastępujący raport wywozu, podmiot wysyłający, podmiot odbierający, pośredniczący podmiot węglowy, finalny nabywca węglowy, pośredniczący podmiot tytoniowy, finalny nabywca gazowy, pośredniczący podmiot gazowy, wyroby gazowe, procesy mineralogiczne czy pośredniczący podmiot tytoniowy oraz alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy (szerzej zob. komentarz do poszczególnych definicji zawartych w art. 2 u.p.a.).

2. Zakres przedmiotowy wyrobów akcyzowych

Precyzyjne określenie zakresu przedmiotowego produktów zaliczanych do wyrobów akcyzowych ma bardzo istotne znaczenie, ponieważ opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają tylko te czynności, których przedmiotem są wyroby akcyzowe (z wyłączeniem samochodów osobowych, które mimo że nie stanowią wyrobów akcyzowych, podlegają opodatkowaniu akcyzą). W rezultacie zaklasyfikowanie danego produktu do wyrobów akcyzowych będzie powodować, że czynności, których przedmiotem będą takie produkty (np. produkcja), podlegać będą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a podmioty dokonujące tych czynności co do zasady będą posiadać status podatników podatku akcyzowego.

W odróżnieniu od ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ustawodawca odszedł od podziału wyrobów akcyzowych na wyroby zharmonizowane oraz wyroby niezharmonizowane. W związku z wyłączeniem z zakresu wyrobów akcyzowych towarów, które dotychczas stanowiły wyroby akcyzowe niezharmonizowane, pozostawiona została definicja wyrobów akcyzowych (wyjątkiem jest tutaj energia elektryczna, która do 1 marca 2009 r. stanowiła wyrób akcyzowy niezharmonizowany, a obecnie jest opodatkowana na zasadach określonych w przepisach unijnych). W efekcie wszystkie towary uznawane za wyroby akcyzowe powinny być opodatkowane zgodnie z zasadami określonymi w przepisach prawa unijnego. Wyłom od tej zasady dotyczy olejów smarowych oraz suszu tytoniowego. Jeżeli chodzi o oleje smarowe, to wprawdzie stanowią one wyroby akcyzowe w świetle dyrektywy energetycznej, jednak nie mogą być obejmowane zasadami dotyczącymi nadzoru i kontroli nad produkcją i przemieszczeniem. Niestety w polskiej ustawie w dalszym ciągu stosowana jest zasada, że oleje te, pomimo iż nie są przeznaczone do celów opałowych czy napędowych, traktowane są jak paliwa, tzn. muszą być produkowane w składzie podatkowym i ma do nich zastosowanie system EMCS. Jednakże system ten ma zastosowanie jedynie w zakresie obrotu krajowego, ponieważ w innych państwach członkowskich system EMCS nie obejmuje olejów smarowych. Powoduje to sytuację, kiedy status olejów smarowych zmienia się wraz z przekroczeniem granicy polski (stają się wyrobami akcyzowymi, kiedy wjeżdżają do Polski, i przestają być takimi wyrobami, kiedy opuszczają nasz kraj). Wszystko to rodziło istotne wątpli-

wości co do zgodności z prawem unijnym. Kwestia ta została jednak ostatecznie rozstrzygnięta przez TSUE, do którego w 2013 r. zostało skierowane przez Naczelny Sąd Administracyjny pytanie prejudycjalne. W wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. w sprawie C-349/13 *Minister Finansów v. Oil Trading Poland Sp. z o.o.*, www.eur-lex.europa.eu, Trybunał uznał, że nakładanie podatku akcyzowego na oleje smarowe na zasadach właściwych dla wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na poziomie UE nie narusza postanowień dyrektyw akcyzowych ani innych przepisów prawa unijnego.

Nowym wyrobem akcyzowym stał się od 1 stycznia 2013 r. susz tytoniowy, który wprawdzie jest wyrobem akcyzowym, jednak – co istotne – nie stanowi on wyrobu tytoniowego w rozumieniu ustawy akcyzowej. W rezultacie nie mają do niego zastosowania wszystkie instytucje prawa unijnego, takie jak chociażby obowiązek produkcji w składzie podatkowym czy też opodatkowanie strat. Ustawodawca krajowy objął susz tytoniowy akcyzą według specyficznych zasad oderwanych od unijnego systemu podatku akcyzowego. Sytuacja taka wynika z faktu, że tytoniowa dyrektywa strukturalna nie pozwala na traktowanie suszu tytoniowego jako wyrobu tytoniowego. W efekcie, aby możliwe było ograniczenie nieopodatkowanej konsumpcji suszu tytoniowego jako wyrobu tytoniowego, ustawodawca zdecydował się wprowadzić szeroką definicję suszu tytoniowego jako wyrobu akcyzowego.

Ustawa wprowadza w treści art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a. podział na poszczególne grupy wyrobów akcyzowych, tj. wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Należy zwrócić uwagę, że w ramach tego podziału energia elektryczna stanowi odrębną kategorię wyrobów akcyzowych i nie jest włączona do kategorii wyrobów energetycznych. Podobna sytuacja dotyczy suszu tytoniowego w odniesieniu do wyrobów tytoniowych. Natomiast za wyroby energetyczne uznawane będą paliwa silnikowe, paliwa opałowe oraz inne wyroby, które mogą być wykorzystywane w celach paliwowych lub opałowych (w tym również oleje roślinne i tłuszcze zwierzęce). Od 1 listopada 2013 r. w grupie wyrobów energetycznych wyodrębniona została podkategoria – wyroby gazowe, dla której ma zastosowanie specjalny system opodatkowania. W dniu 2 stycznia 2012 r. analogiczne wyodrębnienie zostało zastosowane dla wyrobów węglowych, które również stanowią wyroby energetyczne. Obydwie kategorie zostały zdefiniowane w art. 2 ust. 1 pkt. 1a i 1b u.p.a.

Specyfika energii elektrycznej powoduje, że również w dalszej części ustawy poświęcone są jej szczegółowe przepisy dotyczące czynności opodatkowanych czy też zasad zapłaty i deklarowania akcyzy. Analogiczne rozwiązanie ustawodawca wprowadził w odniesieniu do suszu tytoniowego, wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych, w stosunku do których ustawodawca unijny albo wprowadza szczególne zasady (opodatkowanie wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych na ostatnim szczeblu obrotu zamiast zastosowania instytucji składów podatkowych), albo nie reguluje opo-

datkowania danego towaru jako wyrobu akcyzowego, jak ma to miejsce w odniesieniu do suszu tytoniowego. W przypadku trzech głównych kategorii wyrobów akcyzowych ustawa zawiera szczegółowe rozdziały dotyczące opodatkowania tych wyrobów.

Wykaz wyrobów akcyzowych jest szczegółowo przedstawiony w załączniku nr 1 do ustawy. W przedmiotowym załączniku ustawodawca wymienia wszystkie produkty uznawane za wyroby akcyzowe. Zostały one uporządkowane w 45 pozycjach ze względu na ich klasyfikację do Scalonej Nomenklatury Taryfowej (CN). Jednakże w przypadku wyrobów tytoniowych – papierosów, tytoniu do palenia, cygar i cygaretek oraz suszu tytoniowego – ustawodawca nie odwołuje się do kodów CN, tak jak to czynił w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. Brak możliwości odwołania się do kodów CN w przypadku wyrobów tytoniowych wynika z faktu, że ustawa, jak również przepisy unijne zawierają bardzo szczegółowe i rozbudowane definicje poszczególnych rodzajów wyrobów tytoniowych (z wyłączeniem suszu tytoniowego, który nie stanowi wyrobu tytoniowego w świetle dyrektywy strukturalnej). Definicje te są niezależne od zasad klasyfikacji CN. Także w przypadku alkoholu etylowego zawartego w innych produktach oraz pozostałych wyrobów, które mogą być wykorzystywane do celów napędowych lub opałowych, ustawodawca odstąpił od wskazywania kodów CN wyrobów. Jednakże w tych dwóch przypadkach odstępstwo od podawania kodów CN wynika z faktu, że potencjalnie wyrobem akcyzowym może być bardzo szerokie spektrum produktów klasyfikowanych do różnych kodów CN. W efekcie poz. 43 i 44 załącznika nr 1 do ustawy stanowią zbiory otwarte, gdzie każdy produkt może zostać uznany za wyrób akcyzowy, jeżeli będzie zawierał w swoim składzie alkohol etylowy o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj. lub też zostanie przeznaczony do użycia, będzie oferowany na sprzedaż lub używany jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych lub paliw opałowych. Jednakże zakres wyrobów akcyzowych, które mogą zostać zaklasyfikowane do poz. 43 i 44, należy interpretować w sposób zgodny z celami ustawy oraz przepisów unijnych, tj. nie można interpretować treści tych pozycji w sposób rozszerzający. Na przykład za niedopuszczalne należałoby uznać zaklasyfikowanie do wyrobów akcyzowych alkoholu etylowego zawartego w artykułach chemii gospodarczej lub kosmetykach, które już stanowią nierozdzielalną część towaru nieobjętego akcyzą. Opodatkowanie alkoholu etylowego zawartego w produkcie nieakcyzowym, który nie mógłby być przeznaczony do konsumpcji jako alkohol etylowy, stanowiłoby bowiem naruszenie celu dyrektywy strukturalnej dotyczącej opodatkowania konsumpcji napojów alkoholowych, a nie alkoholu zawartego w artykułach przemysłowych. Także w przypadku komponentów do produkcji paliw silnikowych nieprawidłowe byłoby ich uznanie w każdym przypadku za dodatki lub domieszki do paliw czy też pozostałe paliwa. Jednakże w tym przypadku pojawia się problem, gdzie przebiega granica między dodatkiem a komponentem do paliwa. W ostatnim okresie podobny dylemat pojawił się również w odniesieniu do traktowania jako tytoniu do palenia szeregu substancji (m.in. melasy), które nie skła-

dają się z tytoniu, ale mogą spełniać te same funkcje, tj. zaspokajać te same potrzeby konsumentów. Wprawdzie ustawa akcyzowa w art. 98 ust. 8 daje taką możliwość, należy jednak być ostrożnym w rozszerzającej interpretacji tego przepisu, tak aby nie okazało się, że tytoniem do palenia jest wszystko, co nawet hipotetycznie może być spalone (szerzej na ten temat zob. komentarz do art. 98).

3. Zakres terytorialny unijnego systemu podatku akcyzowego

Przepisy ustawy akcyzowej mają zastosowanie do transakcji wykonywanych na terenie kraju. W przypadku podatku akcyzowego nie zostały określone szczegółowe zasady dotyczące miejsca opodatkowania danej czynności czy zdarzenia, jak ma to miejsce chociażby w przypadku podatku VAT. W rezultacie w celu określenia konsekwencji wynikających z przepisów zawartych w ustawie niezbędne okazało się zdefiniowanie pojęć o charakterze geograficznym. Z jednej strony zdefiniowanie tych pojęć było niezbędne do określenia, czy dana czynność lub zdarzenie podlegają opodatkowaniu akcyzą w Polsce, czy też nie. Z drugiej strony w zakresie czynności związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych niezbędne okazało się precyzyjne rozgraniczenie terytorium UE. Dlatego też w słowniczku wyrażeń ustawowych zdefiniowane zostały pojęcia: terytorium kraju, terytorium państwa członkowskiego, terytorium Unii Europejskiej oraz terytorium państwa trzeciego.

Analogicznie jak w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. ustawodawca nie doprecyzował definicji terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.a. za terytorium kraju ustawodawca uznaje terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten, nie definiując pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie odwołuje się do przepisów określających jej terytorium. Niemniej jednak pomimo braku takiego odwołania w celu określenia zakresu terytorialnego Rzeczypospolitej Polskiej należy sięgnąć do ustawy z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 930 z późn. zm.). Jej przepisy precyzyjnie wskazują zakres terytorialny Rzeczypospolitej Polskiej.

Natomiast odmiennie niż w przypadku ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ustawodawca w sposób szczegółowy wskazał, jakie obszary należy uznać za wchodzące w skład terytorium poszczególnych państw członkowskich, a jakich nie. Szczegółowe uregulowanie kwestii terytoriów państw członkowskich było w pełni uzasadnione, ponieważ przepisy dyrektywy horyzontalnej precyzyjnie określają zakres zastosowania unijnego systemu podatku akcyzowego. Polska definicja terytorium państwa członkowskiego stanowi więc odzwierciedlenie postanowień prawa unijnego.

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.a. terytorium państwa członkowskiego zdefiniowane zostało od 1 września 2010 r. przez odwołanie do Traktatu o Unii Europejskiej

oraz Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. W rezultacie za terytoria poszczególnych państw członkowskich Unii dla celów unijnego systemu podatku akcyzowego zostały uznane tylko te terytoria, do których mają zastosowanie wyżej wymienione traktaty. Zgodnie z brzmieniem art. 52 ust. 1 TUE Traktaty stosuje się do Królestwa Belgii, Republiki Bułgarii, Republiki Czeskiej, Królestwa Danii, Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Estońskiej, Irlandii, Republiki Greckiej, Królestwa Hiszpanii, Republiki Francuskiej, Republiki Włoskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Wielkiego Księstwa Luksemburga, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Królestwa Nederlandów, Republiki Austrii, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Portugalskiej, Rumunii, Republiki Słowenii, Republiki Słowackiej, Republiki Finlandii, Królestwa Szwecji oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz od 1 lipca 2013 r. – Chorwacji.

Terytorium państwa członkowskiego obejmuje więc terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego UE, które według postanowień art. 2 dyrektywy horyzontalnej jest traktowane jako terytorium tego państwa członkowskiego dla celów stosowania przepisów dotyczących wyrobów akcyzowych. Jednocześnie na podstawie ustawy o podatku akcyzowym oraz dyrektywy horyzontalnej następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich uznaje się za wyłączone z terytorium UE:

- 1) Wyspy Kanaryjskie – z terytorium Hiszpanii;
- 2) francuskich terytoriów, o których mowa w art. 349 i 355 ust. 1 TFUE – z terytorium Francji;
- 3) Wyspy Alandzkie – z terytorium Finlandii;
- 4) Wyspy Normandzkie (Guernsey i Jersey) – z terytorium Wielkiej Brytanii;
- 5) terytoria objęte zakresem art. 355 ust. 3 TFUE, tj. te terytoria europejskie, które nie stanowią terytorium UE, ale za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest którekolwiek z państw członkowskich;
- 6) Ceutę i Melillę – z terytorium Hiszpanii;
- 7) Livigno, Campione d'Italia i włoskie wody jeziora Lugano – z terytorium Włoch.

Ponadto dla celów przemieszczania wyrobów akcyzowych:

- 1) Księstwo Monako – traktuje się jako terytorium Francji;
- 2) Jungholz i Mittelberg (Kleines Walsertal) – traktuje się jako terytorium Niemiec;
- 3) wyspę Man – traktuje się jako terytorium Wielkiej Brytanii;
- 4) San Marino – traktuje się jako terytorium Włoch;
- 5) strefy suwerenne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w Akrotiri i Dhekelia – traktuje się jako terytorium Cypru.

Mając na uwadze powyższe wyłączenia oraz specyficzne zasady dla poszczególnych obszarów, należy również pamiętać, że unijne przepisy celne oraz dyrektywa VAT 112 precyzyjnie określają terytorium państw członkowskich dla celów stosowania prze-

pisów celnych lub o podatku VAT. Niestety obszary te nie są w pełni jednolicie określone. Dlatego też przy rozpatrywaniu konsekwencji dokonania danej transakcji dla celów podatku akcyzowego (polskiego czy też innego państwa członkowskiego) niezbędne jest odwołanie się do zakresu terytorialnego określonego w polskiej ustawie oraz dyrektywie horyzontalnej.

Konsekwentnie terytorium UE stanowić będzie terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz terytoria pozostałych państw członkowskich z zastrzeżeniem powyższych wyjątków. Natomiast do terytoriów państw trzecich oprócz terytoriów państw nienależących do UE należy zaliczyć również obszary państw członkowskich wyłączone spod regulacji unijnych w zakresie podatku akcyzowego. W efekcie tego rodzaju wyłączeń np. dostawa wina z Wysp Kanaryjskich do Polski nie będzie traktowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, lecz jako import wyrobów akcyzowych do Polski. Należy jednakże zaznaczyć, że przedstawione powyżej wyłączenia terytoriów poszczególnych państw członkowskich z wewnątrzwspólnotowego systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym dotyczą nielicznych i niewielkich obszarów mających ograniczone znaczenie gospodarcze. Jednakże Królestwo Hiszpanii może notyfikować inne państwa członkowskie oraz Komisję Europejską, że odchodzi od specjalnego traktowania Wysp Kanaryjskich polegającego na wyłączeniu ich obszaru z terytorium UE dla celów akcyzy. W efekcie, począwszy od pierwszego dnia następnego miesiąca po złożeniu deklaracji, Hiszpania jest uprawniona do włączenia obszaru Wysp Kanaryjskich do terytorium Hiszpanii dla celów akcyzy. Co ważne, włączenie terytorium Wysp Kanaryjskich może dotyczyć wszystkich lub niektórych wyrobów akcyzowych. Również Republika Francuska na analogicznych zasadach jest uprawniona do włączenia do terytorium swojego kraju dla celów akcyzy zamorskich departamentów, tj. terytoriów, o których mowa w art. 349 i 355 TFUE. Tak też się stało 1 stycznia 2014 r. w przypadku wyspy Majotta, która decyzją Rady Europejskiej została dodana do wykazu regionów najbardziej oddalonych w rozumieniu art. 355 TFUE. W praktyce więc Majotta i inne regiony najbardziej oddalone z zamorskich departamentów Republiki Francuskiej są wyłączone z zastosowania unijnych przepisów akcyzowych. Polska ustawa akcyzowa dostosowała ten status dopiero w momencie wejścia w życie deregulacyjnej ustawy akcyzowej, tj. 1 stycznia 2016 r.

4. Definicje czynności opodatkowanych w obrocie międzynarodowym

Precyzyjne zdefiniowanie czynności związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych pomiędzy różnymi państwami ma bardzo istotne znaczenie dla określenia zasad opodatkowania obrotu i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Inne zasady przemieszczania wyrobów akcyzowych obowiązują bowiem na terytorium UE oraz państw trzecich, które nie są objęte unijnym systemem podatku akcyzowego. W efekcie definicje eks-

portu, importu, dostawy wewnątrzwspólnotowej oraz nabycia wewnątrzwspólnotowego mają istotne znaczenie dla określenia warunków i zasad przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, jak również zasad przemieszczania i zwrotu akcyzy w sytuacji przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. W obecnie obowiązującej ustawie ustawodawca wyeliminował błędną definicję eksportu, która była zawarta w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. W ustawie tej za eksport rozumiany był wywóz wyrobów akcyzowych z terytorium kraju poza obszar celny Wspólnoty Europejskiej potwierdzony przez graniczny urząd celny państwa członkowskiego, z którego dokonano faktycznego wyprowadzenia tych wyrobów. Można stwierdzić, że taka definicja była błędna oraz wewnętrznie sprzeczna, biorąc pod uwagę powyższe definicje określające terytorium Wspólnoty Europejskiej oraz państw trzecich. Obecnie obowiązująca definicja eksportu wskazuje, że za eksport uznaje się wywóz wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej (w rozumieniu definicji terytorium Unii dla celów akcyzy, a nie regulacji celnych), potwierdzony przez urząd celny, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie tych wyrobów lub samochodów osobowych poza terytorium Unii Europejskiej.

Należy również pamiętać, że za eksport dla celów polskiej akcyzy będzie uznawany tylko eksport z terytorium Polski poza obszar Unii. Eksportem dla celów polskiej akcyzy nie będzie np. wywóz paliw silnikowych z Litwy do Rosji. Tego rodzaju czynność będzie obojętna z punktu widzenia polskiej akcyzy. Zgodnie z zasadą terytorialności transakcja została w pełni zrealizowana poza terytorium Polski (transakcja ta będzie jednak stanowiła eksport z Litwy w rozumieniu litewskich przepisów akcyzowych). Ponadto należy zwrócić uwagę na zmianę dotyczącą urzędu dokonującego potwierdzania eksportu wyrobów akcyzowych. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami potwierdzenia wywozu wyrobów akcyzowych w ramach eksportu dokonuje urząd celny, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych poza terytorium Unii Europejskiej. W przepisach z 2004 r. urzędem potwierdzającym wywóz był graniczny urząd celny, co powodowało wątpliwości związane z regulacjami prawa celnego szczegółowo określającymi zasady wywozu wyrobów akcyzowych. Obecne brzmienie definicji eksportu wyeliminowało powyższe wątpliwości. Co więcej, taka definicja zapewnia spójność z przepisami celnymi Unii. W rezultacie istotnym elementem uznania danej czynności za eksport jest potwierdzenie faktu wywozu wyrobów akcyzowych czy samochodów osobowych przez organ celny (w praktyce potwierdzenie to ma charakter odpowiedniego komunikatu IE 599 w systemie celnym kontroli eksportu – Export Control System). Aby uznać dany wywóz za eksport, nie jest konieczna sprzedaż towaru kontrahentowi spoza UE. Za eksport można więc uznać wywóz towarów poza UE w celu ich zniszczenia. Od 1 września 2010 r. eksportem jest również wywóz wyrobów akcyzowych oznaczonych polskimi znakami akcyzy. Należy jednak pamiętać, że wywóz takich wyrobów nie uprawnia do zwrotu podatku akcyzowego stosownie do treści art. 82 ust. 5 u.p.a.

W przypadku definiowania importu ustawodawca konsekwentnie powołuje się na definicję terytorium państwa trzeciego, tj. importem jest przywóz wyrobów akcyzowych na terytorium kraju z terytoriów państw trzecich. Należy pamiętać, że w tym przypadku przywóz wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy państwa trzeciego, np. ukraińskimi banderolami, w dalszym ciągu będzie stanowił import dla celów akcyzy w Polsce. Definicja importu uległa istotnej zmianie 1 września 2010 r. Zgodnie ze znowelizowaną od tego czasu definicją import wyrobów akcyzowych następuje dopiero w momencie objęcia wyrobów akcyzowych procedurą celną dopuszczenia do obrotu. Importu nie stanowi sam przywóz wyrobów akcyzowych na terytorium Unii Europejskiej. Niezbędne jest bowiem dopuszczenie wyrobu akcyzowego do obrotu w rozumieniu przepisów celnych. W efekcie, pomimo że wyroby akcyzowe będą znajdowały się już na terenie Unii Europejskiej, nie będą uznane za importowane w rozumieniu przepisów akcyzowych tak długo, jak długo są objęte zawieszającymi procedurami celnymi (np. procedurą składu celnego). Nowelizacja ustawy wprowadziła również definicję zawieszającej procedury celnej. Definicja ta obejmuje zarówno zawieszającą procedurę celną w rozumieniu przepisów prawa celnego, jak również wprowadzenie wyrobów akcyzowych do miejsca składowania czasowego, do wolnych obszarów celnych lub składów wolnocłowych. W praktyce więc zawieszająca procedura celna w rozumieniu przepisów akcyzowych obejmuje wszystkie przypadki, w których wyroby akcyzowe pochodzące spoza UE po ich wprowadzeniu na obszar UE nie są dopuszczone do obrotu.

Powyższy wyjątek związany z zastosowaniem zawieszającej procedury celnej nie ma jednakże zastosowania w przypadku samochodów osobowych, które nie stanowią wyrobów akcyzowych, pomimo że objęte są opodatkowaniem akcyzy. W przypadku przywozu samochodów osobowych na terytorium kraju z państwa trzeciego importem jest już ich samo przemieszczenie na terytorium kraju bez dokonania odprawy celnej. Niemniej jednak przepisy zawarte w art. 101 u.p.a. wskazują, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do samochodów osobowych powstaje w momencie powstania długu celnego. W efekcie odmienna definicja importu samochodów osobowych nie wpływa co do zasady na przyspieszenie terminu zapłaty akcyzy w porównaniu do wyrobów akcyzowych. W obydwu przypadkach jest to moment dopuszczenia do obrotu w rozumieniu prawa celnego (z tym że w przypadku większości wyrobów akcyzowych możliwe jest dalsze odroczenie płatności akcyzy przez zastosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy).

Oprócz importu oraz zawieszającej procedury celnej ustawa akcyzowa od 1 września 2010 r. definiuje również miejsce importu. Co istotne, definicja ta już 1 stycznia 2012 r. uległa modyfikacji. Zgodnie z obecnie obowiązującym brzmieniem przepisu za miejsce importu uznaje się miejsce inne niż skład podatkowy, w którym znajdują się importowane wyroby akcyzowe w momencie dopuszczenia do obrotu w rozumieniu przepisów celnych, tj. w momencie ich odprawy celnej. Powyższe brzmienie przepisów

w praktyce stanowi przeszkodę w dokonywaniu odpraw celnych wyrobów w miejscu uznanym na terenie składu podatkowego. Takie brzmienie przepisów miało bowiem w opinii Ministerstwa Finansów rozgraniczyć i uniemożliwić bezpośrednie objęcie procedurą zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych, które zostaną odprawione bezpośrednio na terenie składu podatkowego, tj. w miejscu służącym do przyjmowania i magazynowania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Na skutek takiej definicji miejsca importu podmioty, które mogłyby dokonywać odpraw celnych dopuszczenia do obrotu bezpośrednio na terenie składu podatkowego, muszą nie tylko fizycznie dokonywać tych czynności poza terenem składu podatkowego, lecz także uzyskać uprzednio zezwolenie na prowadzenie działalności jako zarejestrowany wysyłający. Takie podejście Ministerstwa skutkuje więc niczym nieuzasadnioną dodatkową uciążliwością administracyjną dla importerów wyrobów akcyzowych. Przepisy celne i przepisy akcyzowe powinny ze sobą współgrać, a nie rodzić dodatkowe przeszkody. Niestety to przepisy akcyzowe powinny być w tym zakresie dostosowane do regulacji celnych, a nie na odwrót. W konsekwencji niezbędna jest zmiana podejścia Ministerstwa Finansów w tym zakresie.

W przypadku obrotu z innymi państwami członkowskimi ustawodawca wskazuje, że za dostawę wewnątrzwspólnotową należy uznać przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego. Od 1 września 2010 r. za dostawę wewnątrzwspólnotową uznaje się również przemieszczenie wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy, jednak przemieszczenie takie nie uprawnia podmiotu dokonującego dostawy wewnątrzwspólnotowej do zwrotu akcyzy zapłaconej w kraju. W przypadku wystąpienia takiej sytuacji możliwe są jednak zdjęcie polskich znaków akcyzy pod nadzorem funkcjonariuszy celnych, a następnie dostawa wewnątrzwspólnotowa wyrobów akcyzowych bez znaków akcyzy, która to dostawa będzie uprawniała do ubiegania się o zwrot akcyzy po spełnieniu pozostałych warunków formalnych. Analogicznie za wewnątrzwspólnotowe nabycie ustawodawca uznaje przywóz wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. W związku z powyższymi definicjami czynności opodatkowanych akcyzą w obrocie międzynarodowym, należy zwrócić uwagę na kilka zasadniczych kwestii, które były przedmiotem sporów i wątpliwości interpretacyjnych w zakresie przepisów z 2004 r. Po pierwsze, za eksport, wewnątrzwspólnotową dostawę lub wewnątrzwspólnotowe nabycie uznaje się fizyczne przemieszczenie wyrobu z terytorium jednego państwa na terytorium drugiego. W konsekwencji czynnością opodatkowaną akcyzą będzie każde przemieszczenie wyrobu z jednego państwa członkowskiego do drugiego, np. przemieszczenie wyrobów z magazynu w jednym państwie do magazynu znajdującego się w innym państwie. W efekcie, pomimo że nie wystąpi transakcja w rozumieniu prawa cywilnego (np. sprzedaż), przemieszczenie przez podatnika wyrobów akcyzowych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi będzie podlegać opodatkowaniu akcyzą. Należy również zaznaczyć, że w przy-

padku przemieszczenia wyrobów akcyzowych pomiędzy państwami członkowskimi ustawodawca nie wskazuje na żadne wyjątki lub wyłączenia czynności przemieszczenia wyrobów akcyzowych pomiędzy państwami członkowskimi z zakresu transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy (jak ma to miejsce w przypadku przepisów o podatku VAT). Konsekwentnie każde przemieszczenie wyrobów akcyzowych z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego przez podatnika w ramach prowadzonej działalności będzie stanowić czynność opodatkowaną podatkiem akcyzowym – odpowiednio jako dostawa lub nabycie wewnątrzwspólnotowe.

Biorąc pod uwagę powyższe rozbieżności pomiędzy przepisami z zakresu podatku VAT i akcyzy, należy zauważyć, że w praktyce mogą wystąpić sytuacje, w których przemieszczenie wyrobów będzie stanowić dostawę krajową dla celów podatku VAT, natomiast dostawę wewnątrzwspólnotową dla celów akcyzy lub na odwrót. W efekcie niedopuszczalne jest automatyczne przyjmowanie założenia, że jeżeli dana transakcja stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową dla akcyzy, będzie ona stanowiła dostawę wewnątrzwspólnotową dla VAT. Szczególne zasady rządzące obydwoma podatkami powodują, że mogą nawet wystąpić sytuacje, w których jeden podmiot w łańcuchu transakcji dokona dostawy wewnątrzwspólnotowej dla celów akcyzy, a inny dostawy wewnątrzwspólnotowej dla VAT. Sytuacja taka może wystąpić, ponieważ ustawa o podatku akcyzowym nie wskazuje żadnych zasad, kto powinien być uznany za podatnika dokonującego dostawy czy nabycia wewnątrzwspólnotowego. W prostym przypadku – kiedy podmiotem przemieszczającym wyrób akcyzowy jest jego właściciel – wskazanie podatnika nie jest problematyczne. Natomiast w sytuacji, gdy podmiotem przemieszczającym jest podmiot trzeci niebędący właścicielem wyrobu, stanie się to trudniejsze. Jeżeli jest to np. firma transportowa, która na zlecenie właściciela dokonuje przemieszczenia wyrobu akcyzowego z jednego państwa członkowskiego do drugiego, podatnikiem w dalszym ciągu powinien być podmiot odpowiedzialny za przemieszczenie wyrobu akcyzowego. Niedopuszczalne w świetle polskich przepisów byłoby uznanie w takiej sytuacji za podatnika podmiotu świadczącego usługę transportową. Przepisy unijne pozwalają jednak państwom członkowskim nałożyć solidarną odpowiedzialność na przewoźników wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. W związku z tym, że polski ustawodawca nie wprowadził takich szczegółowych obowiązków, nie można uznać, że firmy transportowe czy spedytorzy mogą stać się podmiotami zobowiązanymi do zapłaty akcyzy (oczywiście nie ogranicza to ich odpowiedzialności wynikającej z umowy zawartej z usługobiorcą). Wyjątek może tutaj stanowić jedynie transport paliw rurociągami, gdzie specyfika dostaw powoduje, że podmiot zlecający przesył nie może dokonać wyboru dostawcy, nie ma też wpływu na warunki technologiczne danej dostawy. Natomiast w praktyce obrotu gospodarczego występują często bardziej złożone sytuacje, kiedy to podmiot niebędący właścicielem wyrobu zleca przemieszczenie danego wyrobu akcyzowego czy samochodu osobowego z innego państwa członkowskiego do Polski. W takim przypadku powstaje pytanie, czy

podatnikiem jest właściciel danego wyrobu, czy też podmiot zlecający przemieszczenie. Jednoznaczna odpowiedź na to pytanie jest możliwa po przeanalizowaniu konkretnego stanu faktycznego, jednakże biorąc pod uwagę fakt, że przepisy akcyzowe w żaden sposób nie odnoszą się do własności wyrobu akcyzowego czy też do prawa rozporządzania wyrobem jak właściciel, za prawidłowe można uznać rozwiązanie, w którym podatnikiem rozliczającym akcyzę będzie podmiot zlecający przemieszczenie wyrobu akcyzowego niebędący właścicielem wyrobu (np. leasingobiorca samochodów osobowych podlegających rejestracji na terytorium kraju czy też podmiot świadczący usługi wytwarzania towarów z wykorzystaniem materiałów powierzonych przez właściciela). Nie powinno to jednak wykluczać prawa do rozliczenia akcyzy przez właściciela wyrobów akcyzowych. W szczególności dotyczy to sytuacji, kiedy podmiotem zlecającym przemieszczenie wyrobów akcyzowych do Polski (np. surowców) będzie podmiot zlecający usługę przetwarzania. Zgodnie bowiem z zasadą jednokrotności akcyzy, jeżeli podatek zostanie rozliczony przez właściciela wyrobów, zobowiązanie do zapłaty akcyzy nie może drugi raz ciążyć na innym podmiocie. Również w odwrotnej sytuacji, jeżeli akcyzę rozliczy podmiot świadczący usługi przetwarzania wyrobów akcyzowych, właściciel tych wyrobów nie może zostać zobowiązany drugi raz do zapłaty akcyzy.

5. Instytucje unijnego systemu podatku akcyzowego

Podstawową zasadą podatku akcyzowego jest opodatkowanie akcyzą wyrobów akcyzowych na etapie przeznaczenia wyrobów do konsumpcji. W rezultacie wcześniejsze etapy, tj. produkcja oraz dystrybucja, nie powinny być opodatkowane akcyzą. W celu umożliwienia realizacji powyższego celu ustawodawca unijny wprowadził system zawieszenia poboru akcyzy. Zarówno w dyrektywie horyzontalnej, jak i w ustawie o podatku akcyzowym zdefiniowane zostały podstawowe instytucje stanowiące trzon procedury zawieszenia poboru akcyzy, tj. procedura zawieszenia poboru akcyzy, skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca i zarejestrowany wysyłający.

1. **Procedura zawieszenia poboru akcyzy** (ang. *suspension arrangement*) jest zdefiniowana w art. 4 pkt 7 dyrektywy horyzontalnej jako procedura odnosząca się do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych w ramach zawieszenia poboru akcyzy. Dyrektywa horyzontalna wyłącza jednak jasno z tej procedury wyroby, które objęte są zawieszającą procedurą celną. W efekcie, jeżeli dany wyrób akcyzowy jest objęty zawieszającą procedurą celną, to nie może być jednocześnie objęty procedurą zawieszenia poboru akcyzy i do wyrobów takich nie mogą mieć zastosowania obowiązki wynikające z przepisów akcyzowych. W takim przypadku w całości zastosowanie mają wyłącznie regulacje prawa celnego. Polski ustawodawca doprecyzował procedurę zawieszenia poboru akcyzy, wskazując, jakie czynności mogą być wykonywane w ramach tej procedury, oraz określił skutki stosowania procedury zawieszenia. Natomiast najważniejszym elementem definicji procedury zawieszenia poboru

akcyzy jest wskazanie istoty samej procedury. Otóż stosowanie tej procedury powoduje, że obowiązek podatkowy (czyli nieskonkretyzowana powinność do zapłaty podatku) nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe (czyli obowiązek zapłaty konkretnej kwoty akcyzy we wskazanym terminie). Ważne jest więc to, że w momencie wyprodukowania wyrobu akcyzowego w kraju czy też jego przywozu z innego kraju w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy powstaje obowiązek podatkowy. Jednakże nie jest on skonkretyzowany co do wielkości, terminu ani podmiotu zobowiązanego do zapłaty akcyzy tak długo, jak długo stosowana jest procedura zawieszenia poboru akcyzy. W konsekwencji tak długo, jak stosowana jest ta procedura, możliwe jest dokonywanie transakcji sprzedaży czy też przemieszczania wyrobów akcyzowych bez konieczności zapłaty akcyzy. Polski ustawodawca jednocześnie zastrzega, że zobowiązanie podatkowe nie powstaje w przypadku, gdy w trakcie stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy są spełnione warunki określone w przepisach komentowanej ustawy oraz aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie. Dokonując interpretacji tego warunku zawieszenia poboru akcyzy, należy pamiętać, że naruszenie przepisów o kontroli wyrobów akcyzowych nie będzie stanowiło podstawy do naruszenia procedury zawieszenia poboru akcyzy i domagania się przez organy podatkowe zapłaty akcyzy. Otóż ustawa o podatku akcyzowym w tym przypadku w żaden sposób nie odnosi się do przepisów o kontroli wyrobów akcyzowych. Co więcej, przepisy o kontroli wyrobów akcyzowych nie zostały wydane na podstawie tej ustawy. Także w przypadku popełnienia uchybień formalnych, wynikających ze szczegółowych przepisów wykonawczych do ustawy o podatku akcyzowym, nie ma podstawy do wymagalności zapłaty podatku. Należy bowiem pamiętać, że celem tych przepisów jest zapewnienie, aby akcyza została uiszczona w prawidłowym momencie, tj. przeznaczenia danego wyrobu do konsumpcji, a nie zapłata akcyzy w najwcześniejszym momencie, w którym podatnik działający w dobrej wierze popełni uchybienie formalne (np. dokona błędnego zapisu w ewidencji wyrobów akcyzowych).

Wracając do zakresu czynności, jakie mogą być wykonywane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 12 u.p.a., należy stwierdzić, że procedura zawieszenia poboru akcyzy ma zastosowanie podczas produkcji, magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Należy jednocześnie zwrócić uwagę na to, że czynności te mogą być wykonywane we własnym imieniu i na własną rzecz (np. produkcja i magazynowanie własnych wyrobów akcyzowych) lub na rzecz usługobiorców (np. usługowe wytwarzanie wyrobów akcyzowych czy usługowe magazynowanie wyrobów akcyzowych wytworzonych przez podmiot trzeci). Jak już to zostało wskazane powyżej, kwestia własności wyrobów akcyzowych nie ma wpływu na stosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy. Ważne jest, aby były spełnione podstawowe warunki jej stosowania, tzn. wyroby są przemieszczane między podmiotami uprawnionymi

do odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, wygenerowany został dokument e-AD w systemie EMCS, a także zostało złożone zabezpieczenie akcyzowe.

2. **Skład podatkowy** (ang. *tax warehouse*) – definicja składu podatkowego jest bardziej precyzyjna w porównaniu do tej z ustawy z 2004 r. i obejmuje wprost składy podatkowe funkcjonujące na obszarze całej UE. Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 10 u.p.a. za skład podatkowy uznaje się miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są produkowane, magazynowane, przeładowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane – z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Jak wynika z interpretacji powyższej definicji, w składzie podatkowym mogą być wykonywane określone czynności, które nie będą rodziły obowiązku zapłaty podatku akcyzowego, jeżeli zostaną wykonane w granicach składu podatkowego zgodnie z warunkami stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy. Definicja ta nie ogranicza więc pojęcia składu podatkowego jedynie do terenu kraju, jednakże ustawodawca wskazuje, że w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego. Należy jednocześnie pamiętać, że zgodnie z przepisami regulującymi prowadzenie składów podatkowych niektóre czynności, których przedmiotem są wyroby akcyzowe określone w załączniku nr 2 do ustawy, oraz inne wyroby akcyzowe, dla których określono stawkę akcyzy inną niż stawka zerowa, mogą być wykonywane tylko i wyłącznie w składzie podatkowym (np. produkcja napojów alkoholowych z wykorzystaniem surowców, od których nie zapłacono akcyzy, może być wykonywana wyłącznie na terenie kraju).

Zasadniczo składy podatkowe można podzielić na trzy kategorie. Pierwsza kategoria obejmuje składy podatkowe, których głównym przedmiotem działalności jest produkcja wyrobów akcyzowych. Tego rodzaju składy podatkowe nazywane są producenckimi składami podatkowymi. Zgodnie z prawem jest to jedyna kategoria składów podatkowych, którą podatnicy są zobowiązani prowadzić w związku z tym, że produkcja wyrobów akcyzowych co do zasady musi odbywać się w składzie podatkowym. Drugą kategorią składów podatkowych są magazynowe składy podatkowe. Działalność tego rodzaju składów polega na przyjmowaniu, magazynowaniu oraz wydawaniu wyrobów akcyzowych należących do podmiotu prowadzącego skład podatkowy, które objęte są procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Ostatnią kategorią składów podatkowych są usługowe składy podatkowe. Ich działalność polega na magazynowaniu wyrobów akcyzowych będących własnością podmiotów trzecich (przykładami takich usługowych składów podatkowych są bazy paliwowe). Dnia 1 stycznia 2016 r. wprowadzona została specyficzna kategoria usługowych składów podatkowych. Są to tzw. składy logistyczne prowadzone przez firmy logistyczne dla właścicieli napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych oraz olejów smarowych. W tych bowiem kategoriach wyro-

bów akcyzowych do utworzenia usługowego składu podatkowego niezbędne jest spełnienie minimalnego poziomu obrotu. Dotychczas firmy logistyczne nie mogły spełnić tego warunku, ponieważ same nie dokonywały obrotu tymi wyrobami (część z takich firm dokonywała okazjonalnej produkcji, aby uzyskać zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego). W wyniku wejścia w życie deregulacyjnej ustawy akcyzowej warunek obrotu został zastąpiony wartością wyrobów magazynowanych przez firmy logistyczne. Taka zmiana pozwoliła na uzyskanie zezwoleń przez firmy logistyczne, które prowadzą działalność logistyczną na dużą skalę (co więcej do wartości tej wliczana jest również wartość towarów nieakcyzowych przechowywanych w danym magazynie).

Należy jednocześnie zaznaczyć, że tego rodzaju podział nie wynika wprost z ustawy o podatku akcyzowym ani dyrektywy horyzontalnej. Przepisy akcyzowe wskazują jedynie dodatkowe warunki, jakie muszą spełnić podmioty prowadzące magazynowe składy podatkowe. Jednocześnie należy pamiętać, że w ramach składu podatkowego mogą być prowadzone łącznie wszystkie przedstawione powyżej czynności. Powszechne jest, że produkcyjne składy podatkowe jednocześnie funkcjonują jako składy podatkowe magazynowe. W przypadku składów magazynowych występują również sytuacje, kiedy podmiot prowadzący skład podatkowy oprócz magazynowania wyrobów będących jego własnością magazynuje również wyroby należące do podmiotów trzecich.

Ustawa nie tylko doprecyzowuje definicję składu podatkowego, ale zawiera również definicję podmiotu prowadzącego skład podatkowy. Definicja ta z pozoru nie wyraża istotnej treści normatywnej, potwierdza jedynie, że podmiotem prowadzącym skład podatkowy jest podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu. W praktyce jednak definicja potwierdza istnienie możliwości, że formalnie podmiotem prowadzącym skład podatkowy może być podmiot, który otrzymał stosowne zezwolenie, ale faktycznie czynności wykonywane w składzie podatkowym mogą być wykonywane przez podmiot trzeci, np. firmę logistyczną. W tym jednak przypadku wszystkie czynności formalne przed urzędem celnym właściwym dla akcyzy wykonywane są w imieniu podmiotu posiadającego zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego.

3. **Zarejestrowany odbiorca** (ang. *registered consignee*) – kolejnym podmiotem uprawnionym do odbierania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy jest zarejestrowany odbiorca. Do 1 września 2010 r. podmioty tego rodzaju nazywane były zarejestrowanym lub niezarejestrowanym handlowcem. Nowelizacja ustawy akcyzowej w tym zakresie wynikała z wejścia w życie nowej dyrektywy horyzontalnej. W praktyce wiązała się jednak ze zmianą terminologii oraz połączeniem dwóch instytucji w jedną, obejmującą podmioty nabywające wyroby akcyzowe z innych państw członkowskich UE zarówno wielokrotnie, jak i jednorazowo. W przypadku statusu zarejestrowanego odbiorcy istotne jest to, że podmiot taki jest uprawniony do odbierania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia

poboru akcyzy jedynie w przypadku wewnątrzwspólnotowego przemieszczania wyrobów. Przykładowo podmiot posiadający status zarejestrowanego odbiorcy w Polsce jest uprawniony do nabywania wewnątrzwspólnotowego wyrobów z innych państw członkowskich. Natomiast nie jest możliwe, aby „polski” zarejestrowany odbiorca nabywał wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego zlokalizowanego na terytorium kraju.

Ważne jest również, że podmioty te nie są uprawnione do magazynowania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy. W rezultacie w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe w akcyzie powstają u tych podmiotów jednocześnie z dniem otrzymania wyrobów. Podstawowa zaleta posiadania statusu zarejestrowanego odbiorcy wiąże się z możliwością nabywania czy też odbierania wyrobów akcyzowych od dostawcy z innego państwa członkowskiego bez obowiązku zapłaty akcyzy w państwie dostawcy. Należy bowiem pamiętać, że w przypadku braku granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi nabycie wyrobów akcyzowych od dostawcy z innego państwa członkowskiego przez podmiot nieposiadający statusu akcyzowego w państwie przeznaczenia pociągałoby za sobą obowiązek zapłaty podatku akcyzowego – najpierw w państwie dostawcy, a następnie w państwie odbiorcy. Wprawdzie podatek zapłacony w państwie dostawcy podlegałby zwrotowi po spełnieniu określonych warunków, niemniej dany wyrób byłby przez określony czas obciążony kosztami dwóch podatków akcyzowych. Mając na uwadze to, że stawki akcyzy określone na wyroby akcyzowe są wysokie, należy stwierdzić, że nabywanie wyrobów akcyzowych z innych państw członkowskich poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wpływałoby negatywnie na przepływy finansowe nabywcy lub dostawcy (w zależności od tego, który podmiot ponosiłby koszty finansowania podatku akcyzowego do czasu jego zwrotu przez organy podatkowe państwa dostawcy).

W zakresie zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca (obecnie zarejestrowanego odbiorcy) ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. posługiwała się pojęciem nabycia, co w interpretacji niektórych organów podatkowych oznaczało, że tylko nabywca w rozumieniu cywilnoprawnym był uprawniony do nabywania i odbierania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Tego rodzaju wąska interpretacja była nieuzasadniona w świetle innych przepisów akcyzowych obowiązujących na podstawie ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Niemniej jednak obecnie obowiązująca ustawa posługuje się zwrotem „nabywanie wewnątrzwspólnotowe”, które to nabywanie jest jednoznacznie ode-
rwane od kwestii własności odbieranego wyrobu. W rezultacie nie ma już żadnych wątpliwości, że zarejestrowany odbiorca może nabywać wewnątrzwspólnotowo (tj. odbierać) w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zarówno wyroby będące jego własnością, jak i wyroby akcyzowe, które będzie on „usługowo” odbierał na rzecz ich właścicieli, jednak mogą oni nie być zainteresowani spełnianiem szere-

gu obowiązków administracyjnych związanych z uzyskaniem statusu zarejestrowanego odbiorcy. Jednakże należy zwrócić uwagę na to, że tego rodzaju zarejestrowani odbiorcy – odbierając wyroby akcyzowe będące własnością podmiotów trzecich – są podatnikami akcyzy od tych wyrobów. Odmienne niż w przypadku usługowych składów podatkowych, ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie rozwiązania, w ramach którego podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia akcyzy mógłby być właściciel wyrobu akcyzowego (szerzej na temat zarejestrowanego odbiorcy zob. komentarz do art. 57 i kolejnych przepisów ustawy).

4. **Zarejestrowany wysyłający** – jest to stosunkowo nowa instytucja systemu podatku akcyzowego, zarówno w polskim, jak i unijnym systemie podatku akcyzowego. Została wprowadzona 1 września 2010 r. w związku z wdrożeniem przez nasz kraj postanowień nowej dyrektywy horyzontalnej. Co do zasady instytucja ta pozwala podmiotom, które uzyskały w tym zakresie zezwolenie akcyzowe, wysłać w procedurze zawieszenia poboru akcyzy importowane wyroby akcyzowe z miejsca importu, tzn. miejsca, w którym wyroby te zostały dopuszczone do obrotu w rozumieniu przepisów celnych, do innego uprawnionego miejsca na terenie kraju czy też na terenie innego państwa członkowskiego UE. Instytucja ta co do zasady miała uelastyczyć obrót importowanymi wyrobami akcyzowymi między poszczególnymi państwami członkowskimi. Przykładowo dzięki tej instytucji możliwa jest odprawa celna importowanego alkoholu etylowego (np. rumu) w Holandii i jego przemieszczenie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do składu podatkowego w Polsce, bez obowiązku stosowania zawieszającej procedury celnej tranzytu. Analogicznie również wysyłka paliwa silnikowego z Białorusi jest możliwa po dokonaniu odprawy celnej w Polsce i objęciu tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy w celu wysyłki paliwa do zarejestrowanego odbiorcy w innym państwie członkowskim UE. Niestety jednak polski ustawodawca poszedł o jeden krok za daleko w implementacji postanowień dyrektywy horyzontalnej, ponieważ posiadanie zezwolenia na prowadzenie działalności jako zarejestrowany wysyłający jest wymagane również w przypadku podmiotów, które posiadają w Polsce zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, a dokonują odprawy celnej na terytorium kraju. W praktyce dochodzi więc do sytuacji, kiedy po dokonaniu odprawy celnej na terytorium kraju (której nie można dokonać fizycznie na terenie składu podatkowego) podmiot posiadający zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego musi dodatkowo uzyskać zezwolenie jako zarejestrowany wysyłający, aby móc przemieścić wyrób z miejsca importu do składu podatkowego (wtedy też podmiot taki sam sobie wystawia dokument e-AD i przygotowuje raport odbioru). Taka sytuacja w praktyce generuje dodatkowe obowiązki po stronie importera i nie ma uzasadnienia w brzmieniu unijnych przepisów akcyzowych. W rezultacie Ministerstwo Finansów powinno rozważyć, czy konieczne jest posiadanie zezwolenia na zarejestrowanego wysyłającego przez podmioty prowadzące w Polsce składy podatkowe. Zezwolenia takiego nie wyma-

ga bowiem nowa dyrektywa horyzontalna. Co więcej, nie wymagały go również polskie przepisy akcyzowe obowiązujące do 1 września 2010 r.

Abstrahując od powyższych wątpliwości co do celowości szerokiego stosowania instytucji zarejestrowanego wysyłającego, należy zwrócić uwagę na fakt, że uzyskanie tego statusu nie jest ograniczone do jednego miejsca importu wyrobów akcyzowych na terenie kraju. Odmienne niż w przypadku zarejestrowanego odbiorcy czy składu podatkowego status zarejestrowanego wysyłającego udzielany jest podmiotowi w odniesieniu do wszystkich miejsc importu, w których mogą być dopuszczane do obrotu importowane wyroby akcyzowe. Miejsca te nie muszą być również określone na etapie składania wniosku o wydanie zezwolenia, a zarejestrowany wysyłający nie musi posiadać tytułu prawnego do miejsca, w którym dokonywana jest odprawa celna (w praktyce często takiego prawa w ogóle nie może posiadać, jeżeli jest to teren oddziału celnego urzędu celnego). W rezultacie zezwolenie na prowadzenie działalności jako zarejestrowany wysyłający uprawnia dany podmiot do obejmowania procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych we wszystkich miejscach importu na terenie kraju (zarówno przy granicy UE, jak i wewnątrz kraju, gdzie dokonywana jest odprawa celna).

5. **e-AD oraz dokument zastępujący e-AD** – w związku z tym, że stosowanie procedur akcyzowych związane jest z ich prawidłowym dokumentowaniem, ustawodawca jednoznacznie sformułował obowiązek stosowania określonych dokumentów. Do 2011 r. wszystkie dokumenty akcyzowe miały tradycyjną papierową formę. Administracyjny Dokument Towarzyszący składał się z 5 kart, które były przeznaczone dla poszczególnych uczestników procesu przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Jednakże nowa dyrektywa horyzontalna zastąpiła dokumenty papierowe systemem komunikatów elektronicznych. W efekcie od 1 stycznia 2012 r. wszystkie przemieszczenia wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy dokonywane są w systemie EMCS (*Excise Movement and Control System* – System Przemieszczania i Kontroli Wyrobów Akcyzowych). Elektroniczne komunikaty w systemie EMCS zastąpiły papierowe karty dokumentu ADT. Jedynie w przypadkach awarii systemu, potwierdzonej przez administratora systemu po stronie Ministerstwa Finansów, możliwe jest stosowanie dokumentów papierowych zastępujących e-AD oraz pozostałe komunikaty typu „raport odbioru”. Dokument zastępujący e-AD musi jednak zawierać takie same dane jak e-AD. Szczegółowe funkcjonowanie systemu EMCS i poszczególnych komunikatów w tym systemie zostało przedstawione w komentarzu do art. 41a–41g.
6. **Raport odbioru i dokument zastępujący raport odbioru** – jest to jeden z komunikatów elektronicznych w systemie EMCS, który potwierdza odbiór wyrobów akcyzowych przesyłanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do uprawnionego podmiotu. Otrzymanie tego raportu przez podmiot wysyłający wyroby akcyzowe stanowi dowód, że przemieszczanie wyrobów zostało zakończone, co oznacza, że

w stosunku do podmiotu wysyłającego obowiązek podatkowy wygaś i nie może się już przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Podmiotami, które mogą przygotowywać raporty odbioru, są w głównej mierze podmioty prowadzące składy podatkowe oraz zarejestrowani odbiorcy. Podmioty te po odebraniu wyrobów, tj. po ustaleniu ilości wyrobów, jaka została przemieszczona do miejsca wskazanego w dokumencie e-AD, mają obowiązek przygotowania w ciągu 5 dni raportu odbioru. Projekt raportu jest wysyłany do systemu EMCS i jeżeli zawiera kompletne oraz prawidłowe dane, jest automatycznie przesyłany do podmiotu wysyłającego (pod warunkiem, że wysyłka ma miejsce między składami podatkowymi na terenie kraju). W sytuacji, gdy wyroby wysyłane są z innego państwa członkowskiego UE, polski system EMCS przesyła ten komunikat do systemu EMCS państwa członkowskiego wysyłki. Analogicznie jak w przypadku dokumentu e-AD, w sytuacji awarii systemu EMCS raport odbioru może zostać przygotowany w wersji papierowej, jeżeli w momencie zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy system EMCS jest niedostępny lub system ten działa, ale do tego momentu nie został otrzymany e-AD ze względu na wcześniejszą awarię systemu. Dokument zastępujący raport odbioru musi zawierać takie same dane jak raport odbioru. Pomimo formy papierowej spełnia on takie same funkcje jak elektroniczny komunikat, tj. stanowi potwierdzenie zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy dla podmiotu wysyłającego wyroby akcyzowe. Raport odbioru oraz dokument zastępujący raport odbioru funkcjonują w zamian za kartę 3 dokumentu ADT, która w wersji papierowej po jej potwierdzeniu przez odbiorcę była odsyłana do podmiotu wysyłającego wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Szczegółowe uwagi na temat raportu odbioru i dokumentu go zastępującego zostały przedstawione w komentarzu do art. 41e i 41g.

7. **Raport wywozu i dokument zastępujący raport wywozu** – w sytuacji wywozu wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy poza terytorium UE zakończenie tej procedury następuje przez uzyskanie raportu wywozu. Raport wywozu jest więc komunikatem elektronicznym, który zastępuje papierową kartę 3 dokumentu ADT. Raport ten jest generowany automatycznie na podstawie danych z systemu celnego ECS – *Export Control System*. System Obsługi Eksportu dla celów prawidłowego stosowania prawa celnego przekazuje informacje o wywozie wyrobów akcyzowych poza terytorium UE. Na podstawie tych danych system EMCS przygotowuje raport wywozu. Jeżeli wysyłka jest dokonywana przez polski skład podatkowy, system EMCS przesyła raport wywozu bezpośrednio do podmiotu wysyłającego. Jeżeli jednak wysyłka jest dokonywana przez podmiot prowadzący skład podatkowy w innym państwie UE, a urzędem wyprowadzenia w rozumieniu przepisów celnych jest polski urząd celny, to krajowy system EMCS na podstawie danych z systemu celnego ECS przesyła raport wywozu do systemu EMCS państwa, z którego zostały wysłane wyroby. Jeżeli system EMCS nie działa w momencie dokonywania wyprowadzenia wyrobów akcyzowych, naczel-

nik urzędu celnego nadzorującego faktyczne wyprowadzenie wyrobów akcyzowych poza terytorium UE zobowiązany jest przygotować i wysłać dokument papierowy zastępujący raport wywozu. Dokument zastępujący raport wywozu musi jednak zawierać takie same dane jak komunikat elektroniczny. Przekazywany jest on jednak naczelnikowi urzędu celnego właściwemu dla podmiotu wysyłającego, a nie bezpośrednio temu podmiotowi. Obydwa te dokumenty stanowią dowód, że wyroby opuściły terytorium UE i akcyza nie jest należna w Polsce ani w żadnym innym państwie UE.

8. Alternatywny dokument zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy

– instytucja ta została wprowadzona do ustawy dopiero 1 stycznia 2016 r., kiedy w życie weszła deregulacyjna ustawa akcyzowa. Alternatywny dokument pozwala na zakończenie procedury zawieszenia w sytuacji, gdy ze względów technicznych inne państwo członkowskie nie jest w stanie przekazać odpowiednio raportu odbioru lub dokumentu go zastępującego albo raportu wywozu lub dokumentu go zastępującego. Dotychczas polskie przepisy akcyzowe wskazywały bowiem, że jedynie tylko te dwa rodzaje raportów elektronicznych lub ich papierowe odpowiedniki mogły stanowić podstawę prawną zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy bez obowiązku zapłaty podatku akcyzowego. Taki stan prawny był niezgodny z postanowieniami dyrektywy horyzontalnej, która w art. 28 ust. 2 wskazuje, że procedura zawieszenia poboru akcyzy może zostać zakończona na podstawie potwierdzenia właściwych organów państwa przeznaczenia w przypadku przemieszczenia w ramach UE lub też właściwych organów państwa nadzorujących wywóz wyrobów poza UE w przypadku eksportu. W rezultacie do momentu wejścia w życie deregulacyjnej ustawy akcyzowej zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy na podstawie alternatywnych dokumentów mogło odbywać się w Polsce przy bezpośrednim zastosowaniu wyżej wymienionego przepisu dyrektywy horyzontalnej. Od 1 stycznia 2016 r. bezpośrednio stosowanie dyrektywy horyzontalnej nie jest już potrzebne ze względu na dodanie pkt 30a do art. 2 ust. 1 u.p.a. Jednakże zgodnie z tym przepisem alternatywny dokument może zostać wystawiony tylko przez właściwego naczelnika urzędu celnego w przypadku przemieszczania wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z miejscem przeznaczenia na terenie Polski lub w sytuacji, gdy wywóz poza UE nastąpił przez polskie przejście graniczne (wtedy taki dokument wystawi ten naczelnik urzędu celnego, który jest odpowiedzialny za faktyczny nadzór nad wywozem, tj. naczelnik urzędu celnego wyprowadzenia). Natomiast w przypadku miejsca przeznaczenia w innym państwie UE lub też wywozu poza UE przez przejście graniczne innego państwa UE alternatywny dokument są uprawnione wystawić jedynie właściwe organy administracyjne tego państwa członkowskiego. W rezultacie niewystarczające do zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy będzie oświadczenie czy inny dokument wystawiony przez podmiot odbierający wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (tj. podmiot

prowadzący skład podatkowy czy też zarejestrowanego odbiorcę). W przypadku eksportu niewystarczające będą zaś dokumenty celne wystawione przez organy celne państwa trzeciego spoza UE, w którym te wyroby zostały dopuszczone do obrotu czy też objęte inną procedurą celną.

Aby wyeliminować jakiegokolwiek wątpliwości ze strony naczelnika urzędu celnego właściwego dla danego podatnika, należy pamiętać, aby alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy zawierał co najmniej następujące dane:

- a) określenie rodzaju, ilości oraz kodów Nomenklatury Scalonej (CN) przemieszczanych wyrobów;
- b) datę odbioru lub wyprowadzenia tych wyrobów poza terytorium UE;
- c) dane identyfikacyjne podmiotu, który wyroby te odebrał, albo oznaczenie urzędu celnego nadzorującego ich wyprowadzenie poza terytorium UE, wraz z danymi identyfikacyjnymi podmiotu, który dokonał ich eksportu.

9. **Podmiot wysyłający oraz podmiot odbierający** – są to podmioty, które mają prawo uczestniczyć w przemieszczaniu wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Podmioty te są jednocześnie zobowiązane do wypełnienia szeregu obowiązków, w tym przede wszystkim do złożenia zabezpieczenia akcyzowego oraz do odpowiedniego przygotowania i wysłania komunikatów w systemie EMCS. Zgodnie z ustawą akcyzową podmiotami uprawnionymi do wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy są wyłącznie podmioty prowadzące składy podatkowe oraz zarejestrowani wysyłający. Podmiotami odbierającymi, tj. uprawnionymi do odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, są – oprócz podmiotów prowadzących składy podatkowe – podmioty posiadające zezwolenia na prowadzenie działalności jako zarejestrowani odbiorcy na terenie kraju. W innych państwach członkowskich UE prawo do odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy może zostać również przyznane innym podmiotom, jednak muszą one mieć swój numer akcyzowy przyznany przez lokalne organy podatkowe właściwe w sprawie akcyzy. Specyficzną grupą podmiotów uprawnionych do odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy są różnego rodzaju organizacje i instytucje, które na podstawie art. 31 ust. 1 u.p.a. mają prawo do nabywania wyrobów zwolnionych od akcyzy, np. instytucje UE, organizacje międzynarodowe czy siły zbrojne NATO.
10. **System** – został zdefiniowany przez odwołanie do celów i funkcji, jakie zostały określone w unijnych przepisach akcyzowych. W praktyce za system należy uznać krajowy system teleinformatyczny (EMCS PL) służący do obsługi komunikatów akcyzowych zastępujących dotychczasowe papierowe karty dokumentu ADT. Jego podstawowym celem jest obsługa przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Budowa i wdrożenie systemu w Polsce przedłużały się ze względu na przeciągające się procedury przetargowe.

W wyniku tych opóźnień Polska jako jedyna oprócz Danii nie była gotowa do tego, aby system działał od 1 kwietnia 2010 r., tak jak wymagały tego przepisy unijne. Niemniej jednak po wyborze firmy informatycznej prace zostały zintensyfikowane i 1 stycznia 2011 r. system został wdrożony. Przez pierwszy rok funkcjonowania system był obowiązkowy jedynie przy przemieszczaniu wyrobów akcyzowych z lub do innych państw członkowskich UE. Po 1 stycznia 2012 r. wszystkie przemieszczenia wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy muszą być dokonywane w tym systemie.

11. **UDT** – uproszczony dokument towarzyszący (UDT) jest dokumentem, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą. Definicja dokumentu UDT jednoznacznie wskazuje, że tego rodzaju dokumenty mają zastosowanie w przypadku transakcji wewnątrzunijnych, tj. w przypadku dostawy lub nabycia wewnątrzwspólnotowego. Należy również pamiętać, że podstawowym celem tego dokumentu jest potwierdzenie, że w stosunku do przemieszczanych wyrobów akcyzowych została uiszczona akcyza w państwie wysyłki. Co więcej, dokument ten jest niezbędny do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego w państwie wysyłki. Zgodnie z przepisami unijnymi oraz definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 16 u.p.a. dokument UDT ma również zastosowanie w przypadku przemieszczania wewnątrzwspólnotowego zwolnionego od akcyzy alkoholu etylowego całkowicie skażonego środkami dopuszczonymi do skażenia alkoholu etylowego na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, s. 12, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 249). W tym drugim przypadku, tj. wewnątrzunijnym obrocie alkoholem etylowym całkowicie skażonym, stosowanie dokumentu UDT jest sporadyczne, co wynika z faktu, że tego rodzaju alkohol jest bezwarunkowo zwolniony z podatku akcyzowego, tzn. zwolnienie wynika z samego faktu całkowitego skażenia. Jednakże brak stosowania dokumentu UDT powoduje, że kontrola nad obrotem tego rodzaju alkoholem na terenie UE jest utrudniona, a wręcz niemożliwa. W rezultacie należałoby się zastanowić, czy brak stosowania tego dokumentu nie powinien być obwarowany jakimiś sankcjami (innymi niż utrata zwolnienia). Jednakże w tej chwili sankcje te nie są przewidziane ani w polskich, ani w unijnych przepisach akcyzowych.

Zakres zastosowania dokumentu UDT uległ rozszerzeniu 1 stycznia 2016 r., kiedy w życie weszła deregulacyjna ustawa akcyzowa. Zgodnie z jej regulacjami dokument UDT musi być wystawiany również w sytuacji wysyłki poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką 0 zł do innych państw członkowskich UE. Również w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego takich wyrobów do Polski dostawca z innego państwa członkowskiego powinien wystawić dokument UDT. Niemniej jednak w związ-

ku z tym, że przepisy akcyzowe pozostałych państw członkowskich różnie regulują tę kwestię, przywóz wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką 0 zł poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy może być w dalszym ciągu dokonany również na podstawie dokumentów handlowych (np. faktury czy dokumentu przewozowego typu CMR). Dokumenty te będą w takim przypadku zastępowały dokument UDT. Wprowadzenie obowiązku stosowania dokumentu UDT w transakcjach wewnątrzunijnych, których przedmiotem są wyroby energetyczne opodatkowane stawką 0 zł, ma zapewnić kontrolę nad prawidłowością (przeznaczeniem) tych wyrobów.

Format dokumentu UDT, jak również sposób jego wypełniania zostały określone wprost w rozporządzeniu Komisji Europejskiej, tj. przepisach unijnych mających moc bezpośrednio obowiązującą we wszystkich państwach członkowskich. Regulacje dotyczące dokumentu UDT zostały zawarte w rozporządzeniu Komisji (EWG) nr 3649/92 z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przemieszczaniu wyrobów akcyzowych, przeznaczonych do konsumpcji w państwie członkowskim wysyłki (Dz. Urz. WE L 369 z 18.12.1992, s. 17; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 216).

6. Pozostałe definicje legalne

1. **Nabywca końcowy energii elektrycznej** – w związku ze zmianą zasad opodatkowania akcyzą energii elektrycznej od 1 marca 2009 r. niezbędne było wprowadzenie definicji podmiotu, który nabywa energię elektryczną w celu jej zużycia, a nie dalszej odsprzedaży. Zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym z 2004 r. akcyzę od energii elektrycznej uiszczali wytwórcy energii elektrycznej, którzy wydawali energię elektryczną do sieci. Tego rodzaju mechanizm opodatkowania akcyzą energii elektrycznej był jednak niezgodny z zasadami wynikającymi z przepisów prawa unijnego, które wskazują, że akcyza powinna być płacona na etapie wydania wyrobu akcyzowego do konsumpcji. Co więcej, dyrektywa energetyczna w art. 21 ust. 5 wprost wskazuje, że akcyza od energii elektrycznej jest należna na etapie jej wydania przez dystrybutora lub redystrybutora podmiotowi zużywającemu.

Polski ustawodawca, definiując podmiot zużywający, zdecydował się na przyjęcie jednoznacznego kryterium identyfikacji. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 19 u.p.a. nabywcą końcowym jest podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót tą energią w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 z późn. zm.). W rezultacie, jeżeli podmiot nie posiada żadnej z wyżej wymienionych koncesji, jest on nabywcą końcowym, któremu energia elektryczna dostarczana jest w cenie zawierającej akcyzę (tj. lokal-

ny zakład energetyczny jest zobowiązany do uiszczania akcyzy z tytułu sprzedaży energii elektrycznej takiemu nabywcy). Wyjątek stanowią następujące podmioty:

- a) spółka prowadząca giełdę towarową,
- b) towarowe domy maklerskie oraz domy maklerskie,
- c) giełdowa izba rozrachunkowa, Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych S.A lub spółka, której Krajowy Depozyt przekazuje wykonywanie zadań związanych z energią elektryczną,
- d) spółka prowadząca jednocześnie izbę rozliczeniową i rozrachunkową.

Podmioty te, pomimo że nie posiadają jednej z czterech koncesji energetycznych, nie są traktowane jako nabywcy końcowi. W rezultacie energia elektryczna sprzedawana tym podmiotom nie jest opodatkowana akcyzą, tj. nie zawiera w swojej cenie akcyzy uiszczanej przez podmiot sprzedający energię. W praktyce podmioty te nie są bowiem konsumentami tej energii, a jedynie pośredniczą w obrocie czy nawet samym rozliczaniu obrotu.

Przyjęcie tego rodzaju jednoznacznego kryterium definiowania nabywcy końcowego budziło szereg wątpliwości ze strony niektórych uczestników rynku energetycznego. Zastrzeżenia te odnosiły się głównie do faktu, że ustawodawca w zakresie akcyzy nie podjął decyzji o przyjęciu definicji odbiorcy końcowego wynikającej z art. 3 pkt 13a ustawy – Prawo energetyczne. Zgodnie z tą definicją za odbiorcę końcowego należy uznać podmiot nabywający energię elektryczną na użytek własny, przy czym do własnego użytku nie zalicza się energii elektrycznej zakupionej w celu jej zużycia na potrzeby wytwarzania, przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej. Należy jednak zaznaczyć, że przyjęcie tego rodzaju definicji było przedmiotem ożywionej dyskusji na etapie prac nad ustawą o podatku akcyzowym w Ministerstwie Finansów. Jednakże Ministerstwo podjęło decyzję, że przyjęcie definicji wynikającej z prawa energetycznego jest niemożliwe ze względu na fakt, że definicja odbiorcy końcowego jest nieprecyzyjna. Zastosowanie definicji z ustawy – Prawo energetyczne spowodowałoby bowiem sytuację, w której podmiot nabywający energię elektryczną w zależności od przeznaczenia energii elektrycznej mógłby posiadać status nabywcy końcowego dla akcyzy (przeznaczenie energii elektrycznej na własny użytek) lub też nie posiadać tego statusu (przeznaczenie energii elektrycznej do dalszego obrotu). Tego rodzaju koncepcja mogłaby powodować sytuację, w której sprzedawca energii elektrycznej nie posiadałby pewności, czy daną sprzedaż energii elektrycznej opodatkować akcyzą, czy też nie, a jeżeli tak, to w jakiej proporcji. Rozważana była koncepcja oświadczeń ze strony odbiorców energii elektrycznej, jednakże tego rodzaju rozwiązanie nie sprawdziło się w przypadku sprzedaży wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy (szczególne trudności powstawałyby w sytuacji, w której odbiorca energii zadeklarowałby inne proporcje zużycia własnego energii w stosunku do zużycia faktycznego).

Biorąc pod uwagę powyższe, należy zgodzić się z Ministerstwem Finansów, że przyjęcie takiej interpretacji było uzasadnione z punktu widzenia legislacyjnego,

jak również z punktu widzenia pewności obrotu energią elektryczną. Niestety rozwiązanie takie ma również negatywne strony. Po pierwsze, podmioty mające koncesje energetyczne nie posiadają statusu nabywców końcowych w stosunku do wszystkich transakcji zakupu energii elektrycznej. W efekcie, w skrajnym przypadku, podmiot handlujący energią elektryczną na poziomie hurtowym czy międzynarodowym jest zobowiązany do samonaliczania akcyzy od energii elektrycznej zużywanej na potrzeby własnego biura. Po drugie, niesynchronizowanie przepisów akcyzowych z prawem energetycznym może prowadzić do sytuacji, gdy przepisy akcyzowe nie będą pozwalały w pełni na zrealizowanie prawa do korzystania ze zwolnienia od akcyzy od energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych.

2. **Ubytki wyrobów akcyzowych** – w związku z tym, że ubytki określonych wyrobów akcyzowych podlegają opodatkowaniu akcyzą, ustawa wprowadza definicję ubytków. Wprowadzenie tej definicji należy uznać za dobre rozwiązanie, ponieważ pozwala określić, jakie straty mogą być opodatkowane akcyzą. Co ważne, tylko te straty wyrobów powinny być opodatkowane akcyzą. Za niedopuszczalne należało uznać takie działania organów podatkowych, które opodatkowywały straty wyrobów niemieszczące się w definicji ubytków, uznając, że mamy do czynienia z innymi czynnościami opodatkowanymi, np. produkcją czy przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (przez ostatnie lata stosowania ustawy akcyzowej taka sytuacja miała miejsce w odniesieniu do olejów smarowych czy wyrobów węglowych). Interpretacja ta podważała zaufanie podatników do ustanowionych przepisów prawa, gdzie dane zdarzenie, pomimo że nie podlega opodatkowaniu na podstawie zasad szczególnych, może być opodatkowane na podstawie ogólnych regulacji, które co do zasady do takich specyficznych sytuacji nie powinny mieć zastosowania. Niestety tego rodzaju rozszerzająca interpretacja przepisów ustawy akcyzowej nie tylko była forsowana przez Ministra Finansów, lecz także ostatecznie została zaakceptowana przez Naczelną Sąd Administracyjny.

W ciągu kilku lat obowiązywania ustawy akcyzowej definicja ubytków była rozbudowywana o kolejne grupy wyrobów. I tak – 1 września 2010 r. za ubytki uznane zostały straty wyrobów energetycznych zwolnionych od akcyzy powstałe w trakcie ich przemieszczania w zwolnieniu od akcyzy oraz w trakcie ich magazynowania przez podmiot pośredniczący. Następnie 2 stycznia 2012 r. wprowadzono szeroką definicję strat wyrobów węglowych traktowaną jako ubytki opodatkowane. Za ubytki zostały uznane straty wyrobów węglowych przemieszczanych lub magazynowanych przez pośredniczący podmiot węglowy. W związku z liberalizacją systemu opodatkowania akcyzą wyrobów węglowych, jaka nastąpiła 20 września 2013 r., definicja ubytków wyrobów węglowych została istotnie zawężona do strat powstałych w związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych, tj. w związku z przemieszczaniem wyrobów węglowych w celu ich dostawy do finalnego nabywcy węglowego. Ostatnie rozszerzenie zakresu strat wyrobów akcyzowych uznawanych za ubytki nastąpiło 1 stycznia 2016 r., tj. w momencie wejścia w życie

deregulacyjnej ustawy akcyzowej. Na podstawie tej ustawy za ubytki zostały uznane straty wyrobów akcyzowych opodatkowanych stawką inną niż 0 zł, a niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, jak i straty wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką 0 zł, ale wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy. Ustawa ta zakończyła spór między podatnikami akcyzy od olejów smarowych a podatnikami akcyzy od wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką 0 zł. Jak zostało to bowiem wskazane powyżej, Ministerstwo Finansów i naczelnicy urzędów celnych uznawali tego typu straty nie za ubytki (na to nie pozwalała precyzyjna definicja ubytków), ale za inne czynności opodatkowane (przede wszystkim produkcję). W wyniku takiej rozszerzającej interpretacji przepisów akcyzowych podatnicy akcyzy musieli płacić akcyzę od każdej, nawet najmniejszej straty, ponieważ nie miały do nich zastosowania dopuszczalne normy ubytków, które jako takie podlegają zwolnieniu. Deregulacyjna ustawa akcyzowa przywróciła tutaj stan prawny, jaki obowiązywał do 1 marca 2009 r., na mocy ustawy z 2004 r.

W rezultacie tych zmian obecnie za ubytki uznawane są straty pięciu grup wyrobów akcyzowych. Do pierwszej, najszerzej grupy należą straty powstałe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, oraz strat wyrobów energetycznych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, do których ma zastosowanie zerowa stawka akcyzy (straty tych dwóch grup wyrobów akcyzowych stanowią bowiem odrębne kategorie ubytków). Uznanie jednak, że w stosunku do danego rodzaju wyrobu akcyzowego ma zastosowanie pojęcie ubytków, nie oznacza automatycznie, że konieczna jest zapłata akcyzy od wszystkich ubytków wyrobów akcyzowych należących do danej kategorii. Przede wszystkim, aby można było mówić o ubytkach wyrobów akcyzowych, straty wyrobów akcyzowych muszą nastąpić podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, tj. przed powstaniem obowiązku zapłaty akcyzy w stosunku do danego wyrobu akcyzowego. Na przykład ubytki wyrobów akcyzowych mogą dotyczyć paliwa silnikowego magazynowanego w usługowym składzie podatkowym w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, ponieważ od danego paliwa nie została jeszcze uiszczona akcyza. Natomiast w sytuacji, gdy dany wyrób akcyzowy został wyprowadzony poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy, powstało w stosunku do niego zobowiązanie podatkowe, a w rezultacie dany wyrób akcyzowy jako opodatkowany akcyzą na dalszym etapie dystrybucji nie podlega już opodatkowaniu akcyzą – w efekcie nie ma do niego zastosowania pojęcie ubytków wyrobów akcyzowych. Wskazane wcześniej jako przykład paliwo silnikowe po wyprowadzeniu z usługowego składu podatkowego poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy do zbiorników na stacji benzynowej zawiera w swojej cenie akcyzę. W efekcie wszelkie straty paliwa, jakie powstały w stosunku do tego paliwa na stacji benzynowej, nie mieszczą się w kategorii ubytków wyrobów akcyzowych, a w rezultacie nie podlegają opodatkowaniu akcyzą.

Z pojęcia ubytków wyrobów akcyzowych wyłączone są również straty wyrobów powstałe podczas produkcji wyrobów energetycznych lub wyrobów tytoniowych. W rezultacie, jeżeli podmiot wytwarza w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wyroby energetyczne lub wyroby tytoniowe, straty tych wyrobów nie stanowią ubytków ani innej czynności opodatkowanej, jeśli powstały na etapie produkcji tych wyrobów. Wyłączenie strat produkcyjnych z definicji ubytków wyrobów energetycznych oraz tytoniowych potwierdziło jednocześnie postulaty przedstawicieli branży paliwowej i tytoniowej, że rozliczanie ubytków wyrobów ropopochodnych oraz tytoniowych jest w praktyce niemożliwe ze względu na właściwości tych wyrobów, m.in. wysoką higroskopijność tytoniu czy też złożony i niejednorodny skład fizykochemiczny poszczególnych partii surowców do produkcji wyrobów energetycznych. Biorąc pod uwagę te argumenty, należy uznać, że odejście od rozliczania ubytków produkcyjnych wyrobów energetycznych i tytoniowych dla celów akcyzy stanowi dobre rozwiązanie, ponieważ uwolniło ono przedsiębiorców produkujących te wyroby od czasochłonnnych wyliczeń, które były dokonywane specjalnie dla tych celów. W praktyce tego rodzaju wyliczenia były niepotrzebne z dwóch powodów. Po pierwsze, wszelkie czynności produkcji wyrobów akcyzowych musiały odbywać się w składzie podatkowym. W efekcie wszelkie surowce niezbędne do procesu produkcji wyrobów akcyzowych były zużywane pod kontrolą funkcjonariuszy celnych i nie były zużywane do konsumpcji, która powinna podlegać opodatkowaniu. Po drugie, ustawodawca nie ma praktycznej możliwości narzucania podmiotom, jakie procesy technologiczne powinny być stosowane, a co więcej – jak wydajna ma być produkcja. W wielu przypadkach tego rodzaju ograniczenia w praktyce nie miały sensu, ponieważ każdy podmiot działa w swoim interesie i podejmuje wszelkie działania, aby dany proces produkcyjny był najbardziej efektywny, tj. nie powodował zbędnych strat surowców czy też półproduktów w toku produkcji.

Odmienne zasady dotyczące rozliczania ubytków wyrobów akcyzowych zostały jednak utrzymane w przypadku napojów alkoholowych. Bogata praktyka i doświadczenie szczególnego nadzoru podatkowego w tym zakresie, jak również bardzo wysokie stawki akcyzy na napoje alkoholowe spowodowały, że w dalszym ciągu wytwórcy napojów alkoholowych są zobowiązani do szczegółowego i precyzyjnego rozliczania procesów produkcyjnych. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę to, że wszelkie procesy produkcji napojów alkoholowych muszą być dokonywane na terenie składu podatkowego pod kontrolą funkcjonariuszy celnych, należy stwierdzić, że utrzymanie tak rygorystycznych zasad rozliczania strat napojów alkoholowych jest nieuzasadnione. Co więcej, w przypadku produkcji napojów alkoholowych obowiązują najostrzejsze kryteria kontroli akcyzowej, która z istic aptekarską dokładnością weryfikuje wszelkie procesy produkcyjne. W szczególności za opodatkowane w sposób nieuzasadniony należy uznać straty piwa powstałe podczas jego produkcji. W jej toku dochodzi bowiem do parowania

półproduktów na poszczególnych etapach produkcji, również wtedy, kiedy dany półprodukt (mieszanina surowców) nie zawiera jeszcze w swoim składzie alkoholu etylowego. Strat tych nie tylko nie da się uniknąć, lecz także precyzyjnie określić przed dokonaniem produkcji. W rezultacie producenci piwa płacą akcyzę również od czynników od nich niezależnych, co budzi wątpliwości co do zgodności z prawem unijnym i praktyką innych państw UE (gdzie akcyza od takich strat nie jest uiszczana przez producentów piwa).

Do drugiej grupy ubytków należą straty wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy. W odniesieniu do takich wyrobów procedura zawieszenia poboru uległa zakończeniu i w związku z ich szczególnym przeznaczeniem zastosowanie ma zwolnienie od akcyzy. W rezultacie wyroby tego rodzaju nie podlegają efektywnemu opodatkowaniu akcyzą. Dlatego też ustawodawca zdecydował się na opodatkowanie takich strat, które przekraczają normy maksymalne. W praktyce bowiem nadmierne straty mogłyby być w sposób nieopodatkowany wykorzystywane do celów niezgodnych z preferencyjnym traktowaniem, np. paliwo żeglugowe mogłoby zostać wykorzystane do napędu samochodów. Do tej kategorii ustawodawca zaliczył jednak tylko dwie grupy wyrobów, tj. napoje alkoholowe oraz wyroby energetyczne zwolnione od akcyzy ze względu na przeznaczenie. W przypadku wyrobów energetycznych ustawodawca dodatkowo wskazał, że straty będące ubytkami mogą wystąpić w dwóch sytuacjach, mianowicie w związku z ich przemieszczaniem (ubytki transportowe) oraz w związku z ich magazynowaniem przez podmiot pośredniczący, tj. podmiot uprawniony do magazynowania i odsprzedaży wyrobów energetycznych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Przykładowo straty stanowiące ubytki podlegające opodatkowaniu mogą wystąpić przy dostawie alkoholu etylowego skażonego do zakładu produkującego kosmetyki czy też paliwa lotniczego dostarczanego ze składu podatkowego do podmiotu pośredniczącego zlokalizowanego na lotnisku, gdzie paliwo jest dalej dostarczane na skrzydło samolotu. Z tej kategorii ubytków wyłączone zostały straty wyrobów węglowych, które jako takie stanowią wyroby energetyczne podlegające co do zasady zwolnieniu od akcyzy ze względu na przeznaczenie.

W stosunku do strat wyrobów węglowych ustawodawca przewidział odrębną kategorię strat, które stanowią ubytki podlegające opodatkowaniu. Od 20 września 2013 r. ubytkami są jednak jedynie takie straty, które powstają w trakcie przemieszczania wyrobów na terytorium kraju w związku z wykonywaniem czynności opodatkowanej akcyzą. Przykładowo straty węgla powstałe w trakcie przemieszczania węgla z kopalni do elektrowni będącej finalnym nabywcą węglowym będą stanowiły ubytki, które po przekroczeniu norm będą podlegać efektywnemu opodatkowaniu. Natomiast straty powstałe w związku z przemieszczaniem węgla z kopalni do pośredniczącego podmiotu węglowego nie będą podlegać opodatkowaniu, nawet jeżeli istotnie przekraczałyby uznane normy handlowe i transportowe. Brak

możliwości opodatkowania strat węgla w tym przypadku wynika z faktu, że przemieszczenie węgla z kopalni na hałdę pośredniczącego podmiotu węglowego było związane z transakcją, która nie podlega opodatkowaniu akcyzą (od 20 września 2013 r. opodatkowaniu akcyzą podlegają bowiem jedynie te transakcje, które dokonywane są na ostatnim etapie obrotu węglem, tj. w przypadku sprzedaży i przemieszczania do finalnego nabywcy węglowego). Straty takie mogłyby być jednak opodatkowane jako użycie do celów opałowych w sytuacji, gdyby organ podatkowy był w stanie udowodnić, że faktycznie brakująca ilość wyrobów węglowych została zużyta do celów opałowych niepodlegających zwolnieniu, a nie została utracona (niezależnie od przyczyny – czy była ona zawiniona, czy też nie). W tym jednak przypadku ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym, a nie na podmiocie, który utracił wyroby akcyzowe.

Ostatnie dwie kategorie strat wyrobów akcyzowych uznawanych za ubytki podlegające opodatkowaniu wprowadziła 1 stycznia 2016 r. deregulacyjna ustawa akcyzowa. Zgodnie z rozszerzoną definicją za ubytki uznawane są również wszelkie straty:

- a) wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa (w praktyce dotyczy to tylko i wyłącznie olejów smarowych). Straty te muszą powstać w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Z definicji ubytków wyłączone zostaną straty powstałe w toku produkcji. Podobnie jak w przypadku wyrobów energetycznych określonych w załączniku nr 2 do ustawy straty powstałe w toku produkcji nie podlegają opodatkowaniu ze względu na zmienność i złożoność procesów produkcji (straty takie nie tylko nie stanowią ubytków, ale w ogóle nie podlegają opodatkowaniu akcyzą);
- b) wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie (w praktyce dotyczy to wyrobów energetycznych innych niż paliwa napędowe czy opałowe, np. benzen czy toluen). Straty tego rodzaju wyrobów mogą jednak podlegać opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy powstaną w toku stosowania procedury zawieszenia poboru lub na etapie ich przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego do podmiotu zużywającego na podstawie dokumentu dostawy. Jeżeli chodzi o pierwszy przypadek, czyli powstawanie strat w toku stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, dotyczy on sytuacji, kiedy wyroby nie zostały jeszcze przeznaczone do konsumpcji. Wyłączone z opodatkowania będą przy tym straty powstałe podczas produkcji tych wyrobów (dotyczy to nie tylko wyłączenia strat tych wyrobów z definicji ubytków, lecz także w ogóle z możliwości opodatkowania takich wyrobów). Drugi przypadek strat, które zostaną opodatkowane jako ubytki, będzie dotyczył nowego systemu opodatkowania wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką 0 zł. Otóż ich sprzedaż poza procedurą zawieszenia

poboru akcyzy będzie możliwa bez zapłaty akcyzy, tj. z zastosowaniem stawki 0 zł, jedynie na etapie dostawy (przemieszczenia) ze składu podatkowego do podmiotu zużywającego. W rezultacie straty na tym etapie będą mogły być opodatkowane jako ubytki.

W obydwu jednak przypadkach straty stanowiące ubytki wyrobów akcyzowych nie będą podlegały opodatkowaniu do wysokości norm ubytków. W rezultacie objęcie tych strat definicją ubytków nie tylko spowoduje, że toczono spory interpretacyjne staną się bezprzedmiotowe, lecz także podmioty, u których powstawały straty tych wyrobów, nie będą musiały co do zasady płacić od nich akcyzy, ponieważ będą się one mieściły w dozwolonych maksymalnych normach ubytków. Aby jednak powstałe ubytki mogły podlegać zwolnieniu, będą musiały być określone za pomocą legalizowanych urządzeń pomiarowych. Ministerstwo Finansów w toku prac nad ustawą jednoznacznie zastrzegło, że nie chodzi tu jednak o nałożenie na producentów i dystrybutorów olejów smarowych i wyrobów energetycznych obowiązku legalizacji zbiorników magazynowych, a tylko o pozostawienie tym podmiotom wyboru, czy chcą korzystać ze zwolnienia od akcyzy dla ubytków magazynowych, czy też nie. Jeżeli tak, to muszą zalegalizować wszystkie zbiorniki magazynowe. Natomiast jeżeli chodzi o ubytki transportowe, dla zwolnienia ich od akcyzy wystarczy, aby ich pomiar był dokonywany na legalizowanych przepływomierzach z nielegalizowanego zbiornika czy na legalizowanych wagach samochodowych lub kolejowych.

3. **Podmiot pośredniczący oraz podmiot zużywający** – system zwolnień od akcyzy wyrobów akcyzowych ze względu na przeznaczenie oparty jest na wskazanych w ustawie czynnościach dokonywanych pomiędzy zidentyfikowanymi przez ustawę uczestnikami. Pierwszym uczestnikiem obrotu wyrobami akcyzowymi zwolnionymi od akcyzy jest podmiot prowadzący skład podatkowy, bez względu na to, czy ma on charakter produkcyjny, czy magazynowy. Ze składu podatkowego wyprowadzane mogą być wyroby akcyzowe, które ze względu na swoje przeznaczenie mogą podlegać zwolnieniu od akcyzy. W sytuacji, gdy wyroby akcyzowe zostaną wyprowadzone ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, należy ustalić, czy możliwe jest zastosowanie zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie danego wyrobu. Jeżeli tak, należy sprawdzić, czy zwolnienie to będzie możliwe do zastosowania w przypadku dostawy wyrobu do danego podmiotu. Ustawodawca wskazuje bowiem na dwa podmioty, które są uprawnione do odbierania wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Precyzyjne zdefiniowanie tych podmiotów było więc niezbędne dla prawidłowego stosowania systemu zwolnień od akcyzy.

Pierwszy z tych podmiotów to podmiot pośredniczący. W ustawie jest on zdefiniowany jako podmiot (osoba fizyczna lub prawna), któremu wydano zezwolenie na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. Jak wynika

z powyższej definicji, podmiotem pośredniczącym jest podmiot, który prowadzi działalność polegającą na dostarczaniu wyrobów akcyzowych, tj. na fizycznym udziale w obrocie wyrobami akcyzowymi. Dokonując interpretacji tego przepisu, jak również dalszych przepisów dotyczących podmiotu pośredniczącego, trzeba dojść do wniosku, że zakresem tej definicji należy objąć tylko te podmioty, które odbierają ze składu podatkowego wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy, a następnie przemieszczają je do własnych magazynów w celu dalszej dystrybucji do konkretnych podmiotów zużywających. W rezultacie za podmioty pośredniczące nie należy uznawać pośredników w obrocie wyrobami akcyzowymi, którzy nie uczestniczą w fizycznej dostawie wyrobów akcyzowych, a jedynie dokonują operacji handlowych zakupu i odsprzedaży wyrobów zwolnionych od akcyzy, przemieszczanych bezpośrednio ze składu podatkowego do podmiotu zużywającego. Tego rodzaju pośrednicy nie podlegają więc reżimowi, który dotyczy podmiotów pośredniczących, również z tego względu, że warunki, jakie zostały postawione podmiotom pośredniczącym, bezpośrednio dotyczą podmiotów magazynujących wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Prawdopodobnie takiej interpretacji przepisów potwierdza dodatkowo stanowisko Ministerstwa Finansów, które w trakcie prac nad ustawą jednoznacznie wskazało, że definicja podmiotu pośredniczącego dotyczy podmiotów, które fizycznie uczestniczą w dostawie. Natomiast tzw. pośrednicy papierowi, potocznie zwani traderami lub wirtualnymi pośrednikami, nie są objęci rygorami dotyczącymi podmiotów pośredniczących. Powyższe stanowisko ma istotne znaczenie, ponieważ pozwala uelastyczyć łańcuch dostaw wyrobów zwolnionych od akcyzy. Wprawdzie wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy mogą być przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy tylko ze składu podatkowego do podmiotu pośredniczącego lub bezpośrednio do podmiotu zużywającego, jednakże w trakcie tych czynności możliwe będzie dokonywanie szeregu transakcji handlowych, tj. kupna-sprzedaży pomiędzy pośrednikami (nie podmiotami pośredniczącymi) uczestniczącymi w transakcji. W praktyce obrotu wyrobami zwolnionymi od akcyzy dochodzi jednakże do sytuacji, kiedy pośrednicy-traderzy pomimo braku takiej konieczności z punktu widzenia przepisów akcyzowych uzyskują status podmiotu pośredniczącego tylko po to, aby odebrać wyroby akcyzowe na bramie składu podatkowego oraz następnie na podstawie nowego kompletu dokumentów dostawy dostarczyć te wyroby podmiotowi zużywającemu. Celem takiego obiegu dokumentacji jest chęć pozostawienia w tajemnicy producenta/dostawcy wyrobów zwolnionych z podatku akcyzowego w stosunku do podmiotu zużywającego. Praktykę taką należy uznać za dopuszczalną w świetle przepisów akcyzowych. Co więcej, jest ona również akceptowana przez urzędy celne sprawujące kontrolę akcyzową.

Należy również zwrócić uwagę na to, że podmiot pośredniczący może uczestniczyć w dostawie wyrobów akcyzowych pomiędzy krajowym składem podatkowym

a podmiotem zużywającym w Polsce. Jedynie w przypadku ograniczonego zakresu wyrobów zwolnionych od akcyzy podmiot pośredniczący jest uprawniony do uczestniczenia w obrocie wyrobami zwolnionymi od akcyzy pochodzącymi z importu. W takiej sytuacji podmiot pośredniczący jest uprawniony do dokonania odprawy celnej wyrobów zwolnionych od akcyzy. Jednakże podmiot taki będzie zobowiązany do spełnienia wymogów formalnych, a także będzie uprawniony do dostawy takiego wyrobu wyłącznie do podmiotu zużywającego (możliwość taka została wprowadzona m.in. w przypadku paliwa lotniczego czy żeglugowego).

Natomiast podmiot pośredniczący nie jest uprawniony do dokonywania dostaw wewnątrznijnych wyrobów zwolnionych od akcyzy. Również w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia podmiot pośredniczący nie może odbierać wyrobów zwolnionych od akcyzy. Aby było to możliwe, podmiot taki powinien dodatkowo uzyskać status zarejestrowanego odbiorcy. W takim przypadku będzie on uprawniony do wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, a następnie – po jej zakończeniu – do dokonania dostawy wyrobów do podmiotu zużywającego. Należy jednak pamiętać, że w takiej sytuacji zarejestrowany odbiorca nie może dokonać dalszej dostawy do podmiotu pośredniczącego, może on jedynie dokonać dostawy bezpośrednio do podmiotu zużywającego.

Istotnym aspektem funkcjonowania instytucji podmiotu pośredniczącego jest również to, że podmiot taki może działać w imieniu własnym, ale na rzecz właścicieli wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Przepisy akcyzowe nie wskazują bowiem, że podmiot pośredniczący, podobnie jak zarejestrowany odbiorca czy podmiot prowadzący skład podatkowy, musi być właścicielem wyrobów akcyzowych. W rezultacie podmiot pośredniczący jest uprawniony do świadczenia usług odbioru, magazynowania i wysyłki wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie należących do podmiotów trzecich. Co więcej, podmiot pośredniczący na podstawie wydanego mu zezwolenia może tego rodzaju czynności wykonywać zarówno na własną rzecz (w tym zakresie jest właścicielem wyrobów zwolnionych od akcyzy), jak również jednocześnie na rzecz innych podmiotów będących właścicielami wyrobów zwolnionych od akcyzy. Niemniej jednak należy pamiętać, że w takim przypadku to podmiot pośredniczący może zostać zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, a nie właściciel wyrobów akcyzowych, jeżeli zostaną naruszone warunki formalne stosowania zwolnienia od akcyzy.

Wracając do definicji podmiotu pośredniczącego, należy zwrócić uwagę na fakt, że podmiotem pośredniczącym może być wyłącznie podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju. W rezultacie podmiotem pośredniczącym nie może być przedsiębiorca zagraniczny. Tego rodzaju ograniczenie może jednak zostać uznane za naruszenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty z innych państw członkowskich UE. Niemniej należy pamiętać, że ograniczenie to nie dotyczy pośredników uczestniczących w transakcjach

sprzedaży wyrobów zwolnionych od akcyzy. Zagraniczni pośrednicy są szczególnie popularni w przypadku dostaw zwolnionych od akcyzy paliw lotniczych i paliw żeglugowych. Podmioty te nie uczestniczą w dostawie paliwa fizycznie, a jedynie handlowo. W efekcie cały proces tankowania paliwa dokonywany jest przez polskiego producenta lub podmiot pośredniczący, natomiast z handlowego punktu widzenia transakcje sprzedaży są dokonywane z udziałem międzynarodowego pośrednika. Obecnie obowiązująca ustawa, doprecyzowując system zwolnień, pozwala na tego rodzaju działania m.in. ze względu na fakt, że posługuje się pojęciem dostawy, a nie sprzedaży wyrobów zwolnionych od akcyzy.

Dodatkowym warunkiem prowadzenia działalności jako podmiot pośredniczący jest uzyskanie odpowiedniego zezwolenia. Proces uzyskiwania zezwolenia oraz dokumentów niezbędnych do złożenia stosownego wniosku regulują przepisy zawarte w art. 56 u.p.a.

Ostatnim podmiotem uczestniczącym w obrocie wyrobami akcyzowymi, który został zdefiniowany w ustawie, jest podmiot zużywający. Jest to podmiot zużywający wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na ich szczególne przeznaczenie. W definicji tego podmiotu ustawodawca wskazał podmioty krajowe oraz podmioty zagraniczne. W przypadku podmiotów krajowych podmiot zużywający, aby był uprawniony do korzystania ze zwolnienia od akcyzy, musi posiadać miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. W przypadku paliwa lotniczego oraz paliwa żeglugowego, zwolnionych od akcyzy na podstawie art. 32 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.a., podmiotem zużywającym będą również podmioty zagraniczne niemające miejsca zamieszkania, siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terenie kraju. W takich przypadkach warunkiem jest, aby paliwo było zatankowane bezpośrednio do zbiornika, który jest na stałe zamontowany w samolocie lub statku. Fakt, do jakiego statku czy samolotu zostało zatankowane paliwo, musi być odnotowany w dokumencie dostawy. Istotne uproszczenie systemu dostaw paliwa lotniczego oraz żeglugowego nastąpiło 1 września 2010 r., kiedy weszła w życie zmiana przepisów pozwalająca na ograniczenie danych, jakie muszą być wpisywane w przypadku dostawy tych paliw do zagranicznych statków czy samolotów. W wyniku tej zmiany wystarczające jest wskazanie znaków identyfikacyjnych w przypadku samolotów oraz nazwy statku w przypadku jednostek pływających. Zmiana ta uprościła proces dokumentowania dostawy dla zagranicznych jednostek pływających i latających. Często bowiem inne podmioty wykorzystywały statek i nabywały do niego paliwo, a inne były właścicielami czy armatorami. Kwestia ustalenia prawidłowych danych wpisywanych w dokumencie dostawy do 1 września 2010 r. sprawiała problemy.

Mając na uwadze powyższą definicję podmiotu zużywającego, należy zwrócić uwagę na to, że w przypadku podmiotów posiadających miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terenie kraju usta-

wodawca nie wymaga nabycia wyrobu akcyzowego zwolnionego od akcyzy przez podmiot zużywający. Istotny natomiast jest fakt zużycia wyrobu akcyzowego przez podmiot zużywający do celów uprawniających do zwolnienia od akcyzy. W rezultacie podmiotem zużywającym uprawnionym do korzystania ze zwolnienia od akcyzy może być podmiot świadczący usługi wytwarzania towarów z wykorzystaniem materiałów powierzonych (ang. *toll manufacturer*). Na przykład podmiot świadczący usługi wytwarzania kosmetyków lub artykułów chemii gospodarczej może być uznany za podmiot zużywający uprawniony do korzystania ze zwolnienia od akcyzy w sytuacji, gdy alkohol etylowy skażony zostanie nabyty przez podmiot zagraniczny w kraju oraz będzie przemieszczony ze składu podatkowego na terenie kraju bezpośrednio do podmiotu świadczącego usługi przetwarzania, tj. działającego jako podmiot zużywający. Należy również zwrócić uwagę na fakt, że podmiotem zużywającym będzie zarówno podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jak i podmiot nieprowadzący takiej działalności (np. osoba prywatna zużywająca gaz płynny do celów grzewczych). W obydwu przypadkach przepisy nakładają różne obowiązki na podmioty zużywające. W sytuacji, gdy podmiotem zużywającym jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest on zobowiązany do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku akcyzowego przed wykonaniem pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Zgłoszenie takie, co do zasady, powinno zostać złożone przez podmiot zużywający przed odbiorem pierwszej partii wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy. Ponadto podmiot zużywający prowadzący działalność gospodarczą jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy. Ewidencja wyrobów zwolnionych od akcyzy musi zawierać wszystkie informacje szczegółowo określone w rozporządzeniu w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy. Także sposób prowadzenia ewidencji jest w tym rozporządzeniu szczegółowo określony, m.in. forma, w jakiej może być prowadzona ewidencja, tj. papierowa lub elektroniczna (szczegółowo ta kwestia została przedstawiona w komentarzu do art. 32 w części wskazującej warunki korzystania ze zwolnienia od akcyzy). Osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej nie są zobowiązane do prowadzenia tego rodzaju ewidencji. Natomiast są one zobowiązane do okazania podmiotowi dostarczającemu wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy dowodu osobistego lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość. Z kolei podmiot dostarczający wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy jest zobowiązany do odmówienia wydania tych wyrobów w sytuacji, gdy podmiot zużywający odmawia okazania dokumentu tożsamości lub gdy dane podane przez podmiot zużywający w dokumencie dostawy nie zgadzają się z danymi wynikającymi z dokumentu tożsamości.

4. **Dokument dostawy** – został zdefiniowany ustawowo dopiero 1 stycznia 2016 r., kiedy w życie weszła deregulacyjna ustawa akcyzowa. Niemniej jednak dokument ten funkcjonował w obrocie akcyzowym już od 1 marca 2009 r. i służył do dokumentowania przemieszczania wyrobów zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie między podmiotami uprawnionymi do wysyłki i odbioru wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 18 dokument dostawy jest to dokument, na podstawie którego przemieszcza się na terytorium kraju wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie lub wyroby akcyzowe opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie, wymienione w załączniku nr 2 do ustawy (dokument ten musi fizycznie towarzyszyć dostawie wyrobów zwolnionych od akcyzy, z zastrzeżeniem uproszczeń przewidzianych dla wyrobów węglowych). Od 1 stycznia 2016 r. na podstawie tego dokumentu przemieszczane muszą być również wyroby akcyzowe opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie, wymienione w załączniku nr 2 do ustawy. W odniesieniu do tych wyrobów dokument dostawy ma zastosowanie w przypadku, gdy są one dostarczane na terytorium kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego do podmiotu, który zużywa je do celów uprawniających do zastosowania zerowej stawki akcyzy, oraz zwracane lub dostarczane do składu podatkowego (np. wcześniej nabyte wewnątrzwspólnotowo lub importowane) przez podmiot, który posiada je w celu zużycia do celów uprawniających do zastosowania zerowej stawki akcyzy i który nie zużyje ich do tych celów. Regulacje w tym zakresie mają zdaniem Ministra Finansów na celu zapewnienie dostatecznego poziomu dokumentowania przeznaczenia przedmiotowych wyrobów. Pomimo że wprowadzenie obowiązku stosowania dokumentu dostawy w przypadku dostawy wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką 0 zł stanowi dodatkowe obciążenie dla dostawców tych wyrobów, to jednocześnie uzyskanie przez nich potwierdzenia odbioru tych wyrobów przez odbiorców na karcie 3 tego dokumentu potwierdza, że dostawca miał prawo do zastosowania zerowej stawki akcyzy. Zatem w sytuacji, gdyby to odbiorca wyrobu energetycznego opodatkowanego stawką 0 zł przeznaczył go do celów opodatkowanych, organy podatkowe mogłyby wymagać zapłaty akcyzy tylko i wyłącznie od tego odbiorcy wyrobów energetycznych, który przeznaczył je do celów opodatkowanych, tj. napędowych lub opałowych. Dlatego też nałożenie obowiązku wystawiania dokumentów dostawy, zarówno w przypadku wyrobów zwolnionych od akcyzy, jak i tych, do których ma zastosowanie zerowa stawka akcyzy, należy uznać za uzasadniony formalizm.
5. **Sprzedaż** – w związku z kompleksową reformą oraz uporządkowaniem systemu podatku akcyzowego od 1 marca 2009 r. do słowniczka ustawowego została wprowadzona definicja sprzedaży. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a. za sprzedaż należy uznać czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzeda-

ży na inny podmiot. Celem ustawodawcy było, aby taka szeroka definicja sprzedaży obejmowała wszystkie wcześniejsze czynności enumeratywnie wymienione w art. 4 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Dokonując interpretacji pojęcia sprzedaży dla celów podatku akcyzowego, należy pamiętać, że konstrukcja tego podatku jest w wielu przypadkach oderwana od czynności sprzedaży. Poszczególne prawa i obowiązki podatników akcyzy wynikają bowiem częściej z poszczególnych czynności, a nie z transakcji w rozumieniu cywilnoprawnym czy też w rozumieniu wyżej wymienionej definicji. Na przykład zwolnione od akcyzy jest dostarczenie wyrobów akcyzowych, a nie sprzedaż w rozumieniu ustawy czy też sprzedaż lub dostawa w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. W efekcie użycie definicji sprzedaży dla celów podatku akcyzowego będzie miało ograniczone zastosowanie, ponieważ ustawa w wąskim zakresie posługuje się pojęciem sprzedaży. Jedynie w przypadku energii elektrycznej sprzedaż stanowi główną czynność opodatkowaną akcyzą. Jednocześnie sprzedaż energii elektrycznej podlega opodatkowaniu, gdy jest ona dokonywana na terenie kraju na rzecz podmiotu posiadającego status nabywcy końcowego. Należy przy tym pamiętać, że tak szeroka definicja sprzedaży nie powinna być dodatkowo interpretowana w sposób rozszerzający. Otóż zgodnie z nią za sprzedaż uznaje się czynność faktyczną lub prawną, niezależnie od formy jej dokonania. Dodatkowo w wyniku tej czynności musi dojść do przeniesienia posiadania lub własności wyrobu akcyzowego na inny podmiot. W efekcie również czynności niepowodujące przeniesienia prawa własności będą mogły zostać uznane za sprzedaż. Na przykład przekazanie wyrobu akcyzowego podmiotowi świadczącemu usługę w celu wytworzenia wyrobu akcyzowego lub towaru nieakcyzowego spowoduje przeniesienie posiadania, a więc w rezultacie sprzedaż w rozumieniu przepisów akcyzowych. Należy jednak pamiętać, że definicji sprzedaży nie można rozszerzać na czynności niedozwolone przez przepisy prawa. Przykładowo za sprzedaż nie można uznać kradzieży wyrobów akcyzowych. Pomimo że w świetle innych przepisów prawa w posiadaniu skradzionego wyrobu akcyzowego jest podmiot, który dokonał kradzieży, złodziej nie jest w takim przypadku posiadaczem, a jedynie dzierżycielem. Fakt, że kradzież nie może zostać uznana za czynność opodatkowaną podatkami pośrednimi (podatkiem VAT i akcyzą), potwierdzają sądy administracyjne w Polsce, jak również TSUE. Dodatkowo należy pamiętać, że definicja sprzedaży zawarta w ustawie o podatku akcyzowym nie jest tożsama z definicją dostawy towarów dla celów podatku VAT. Różnice te wynikają z odmiennego zdefiniowania tych pojęć oraz braku dodatkowych czynności, które ustawodawca uznaje za sprzedaż lub wyłącza z tej definicji, tak jak jest w przypadku dostawy towarów dla celów podatku VAT.

Nie jest to jednak jedyna definicja sprzedaży zawarta w ustawie akcyzowej. Otóż 2 stycznia 2012 r. wraz z wprowadzeniem systemu opodatkowania wyrobów węglowych ustawodawca stworzył odrębną definicję sprzedaży. Definicja ta jest za-

warta w art. 9a ust. 2 u.p.a. Należy pamiętać, że definicja ta ma tylko zastosowanie w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych. Dodatkowo od 1 stycznia 2013 r. zastosowanie tej definicji zostało rozszerzone na transakcje, których przedmiotem jest susz tytoniowy. Od 1 listopada 2013 r. ta szczególna definicja sprzedaży ma zastosowanie również w zakresie transakcji, których przedmiotem są wyroby gazowe, a sprzedaż jest dokonywana do finalnego nabywcy gazowego.

Istnienie dwóch odrębnych definicji sprzedaży dla celów opodatkowania wyrobów akcyzowych jest niezbyt fortunnym rozwiązaniem, ponieważ utrudnia interpretację zakresu opodatkowania wyrobów akcyzowych. Niemniej jednak, tak jak zostało wskazane powyżej, ogólna definicja sprzedaży ze względu na czynnościowy, a nie transakcyjny charakter akcyzy ma sporadyczne zastosowanie. Z kolei definicja szczególna może mieć zastosowanie tylko do trzech grup wyrobów akcyzowych, tj. wyrobów węglowych, suszu tytoniowego oraz wyrobów gazowych.

6. **Pośredniczący podmiot węglowy oraz finalny nabywca węglowy** – są to dwie kategorie podmiotów uczestniczących w obrocie wyrobami węglowymi opodatkowanymi akcyzą. Co do zasady obrót wyrobami węglowymi pomiędzy pośredniczącymi podmiotami węglowymi nie podlega opodatkowaniu akcyzą. Dopiero sprzedaż wyrobów węglowych przez ostatni pośredniczący podmiot węglowy finalnemu nabywcy węglowemu rodzi obowiązek podatkowy w akcyzie. Wtedy też należy określić przeznaczenie nabywanego węgla, tak aby dało się ustalić, czy możliwe jest zastosowanie zwolnienia od akcyzy, czy też wyroby zużywane są do innych celów niż opałowe, a w rezultacie nie podlegają opodatkowaniu. Definicja pośredniczącego podmiotu węglowego została wprowadzona do ustawy akcyzowej 2 stycznia 2012 r., tj. z momentem wejścia w życie systemu opodatkowania wyrobów węglowych. Do 20 września 2013 r. pośredniczącymi podmiotami węglowymi były podmioty, które dokonywały sprzedaży węgla, importu, nabycia wewnątrzwspólnotowego czy też dostawy wewnątrzwspólnotowej. Pośredniczącymi podmiotami węglowymi nie były natomiast podmioty, które zużywały węgiel nabyty w kraju, nawet jeżeli zużycie to w części było opodatkowane, a w części korzystało ze zwolnienia od akcyzy. Taki podmiot zużywający musiał więc z góry określać, jaka ilość węgla lub innych wyrobów węglowych zostanie przeznaczona do celów opodatkowanych, a jaka do celów zwolnionych od akcyzy. W praktyce jednak taki podział zużycia węgla w wielu przypadkach nie był możliwy. Dlatego też w ramach kompleksowej liberalizacji systemu opodatkowania wyrobów węglowych ustawodawca rozszerzył definicję pośredniczących podmiotów węglowych. Zgodnie z definicją obowiązującą od 20 września 2013 r. pośredniczącymi podmiotami węglowymi są również podmioty, które nie odsprzedają wyrobów węglowych, ale zużywają je do celów opodatkowanych i zwolnionych od akcyzy lub opodatkowanych i niepodlegających opodatkowaniu. Rozszerzenie definicji pośredniczących podmiotów węglowych o podmioty zużywające wyroby węglowe do różnych celów należy uznać za słuszne, ponieważ dzięki temu podmioty zuży-

wające węgiel i inne wyroby węglowe do różnych celów mogą nabywać węgiel bez akcyzy i dokonywać samonaliczenia tego podatku w zależności od faktycznego przeznaczenia/zużycia węgla w minionym okresie rozliczeniowym.

W rezultacie liberalizacji systemu opodatkowania akcyzą wyrobów węglowych od 20 września 2013 r. pośredniczącymi podmiotami węglowymi są podmioty:

- a) dokonujące sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu lub eksportu wyrobów węglowych;
- b) używające wyrobów węglowych do celów zwolnionych od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy;
- c) używające wyrobów węglowych do celów zwolnionych od akcyzy i do celów niepodlegających opodatkowaniu akcyzą.

W każdym z tych przypadków przed podjęciem działalności podmiot jest zobowiązany do pisemnego powiadomienia właściwego naczelnika urzędu celnego o prowadzeniu działalności w wyżej wymienionym zakresie.

Definicja pośredniczącego podmiotu węglowego przez cały okres jej obowiązywania budzi jednak wątpliwości co do zgodności z prawem unijnym, ponieważ takim podmiotem mogą być tylko podmioty posiadające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju. W rezultacie pośrednikami w obrocie wyrobami węglowymi na terenie kraju nie mogą być zagraniczne podmioty, w tym również podmioty z siedzibą w innych państwach UE. Jak rozumiemy, tego rodzaju ograniczenie miało pośrednio chronić polski rynek węgla przed zagranicznymi pośrednikami oraz zapewnić, że cały zysk generowany przez pośredników w obrocie wyrobami węglowymi pozostanie w polskich rękach. Tego rodzaju preferencja dla podmiotów z siedzibą w Polsce jest niedopuszczalna w UE. W praktyce blokuje ona udział międzynarodowych spółek, które handlują wyrobami węglowymi na terenie całej UE i na świecie. Ograniczenie takie może w praktyce być również niekorzystne dla całej branży górniczej, ponieważ tacy pośrednicy mogą być nie tylko zainteresowani importem węgla do Polski, lecz także wywozem węgla wydobytego w Polsce. Teraz, kiedy takie podmioty nie mogą działać jako pośredniczące podmioty węglowe, przeprowadzenie tego rodzaju transakcji jest bardzo utrudnione, a w wielu przypadkach niemożliwe.

Drugim ogniwem systemu opodatkowania wyrobów węglowych są finalni nabywcy węgla. Ta grupa podmiotów została stworzona dopiero w ramach liberalizacji systemu opodatkowania wyrobów węglowych. Do 20 września 2013 r. podmioty zużywające wyroby węglowe stanowiły jedną z grup podmiotów zużywających wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Po wejściu w życie nowelizacji ustawy akcyzowej 20 września 2013 r. nabywcy wyrobów węglowych, którzy dokonują nabycia węgla w celu jego zużycia, stanowią finalnych nabywców węglowych. W efekcie sprzedaż węgla takim podmiotom podlega opodatkowaniu. W zależności od przeznaczenia wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego sprzedaż wyrobów węglowych przez pośredniczący podmiot

węglowy będzie rodzila obowiązek uiszczenia akcyzy, zastosowania zwolnienia od akcyzy lub też nieopodatkowania w ogóle danej sprzedaży. W sytuacji, gdy finalny nabywca węglowy będzie nabywał węgiel z innego państwa UE w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importował go spoza UE, to na nim będzie ciążył obowiązek rozliczenia akcyzy. Obowiązek rozliczenia akcyzy od wyrobów węglowych będzie ciążył na finalnym nabywcy węglowym, który będzie posiadał wyroby węglowe uzyskane w inny sposób niż przez nabycie. Przykładowo zintegrowana pionowo spółka energetyczna, która w ramach jednego przedsiębiorstwa wydobywa wyroby węglowe, a następnie je zużywa, będzie zobowiązana do rozliczenia akcyzy z tytułu węgla posiadanego w wyniku wydobywania. Jeżeli jednak węgiel ten w całości zostanie zużyty w celach zwolnionych od akcyzy (produkcja energii elektrycznej), to wtedy nie powstanie obowiązek zapłaty akcyzy.

Reasumując, finalny nabywca węglowy to podmiot, który na etapie nabycia wyrobów węglowych jest w stanie określić precyzyjnie cel/zużycie nabywanego węgla, którego zużycie nastąpi przez ten właśnie podmiot. Z kolei pośredniczący podmiot węglowy to podmiot, który dokonuje dalszej odsprzedaży węgla (choćby w części) lub/i na etapie nabycia węgla nie jest w stanie dokonać podziału na wyroby węglowe opodatkowane, zwolnione od akcyzy i niepodlegające opodatkowaniu. Co istotne, pośredniczący podmiot węglowy posiada taki status dopiero po złożeniu powiadomienia o zamiarze prowadzenia działalności gospodarczej w takim charakterze. W rezultacie podmiot dokonujący odsprzedaży węgla, który nie złożył takiego zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, nie będzie posiadał takiego statusu, a co za tym idzie – cały węgiel do niego dostarczany powinien być oakcyzowany. Sytuacja taka nie jest jednak naruszeniem przepisów akcyzowych, a może stanowić świadomy wybór danego pośrednika w obrocie wyrobami węglowymi. Nabywanie wyrobów węglowych z akcyzą w cenie i dalszy obrót nimi bez jakichkolwiek formalności są bowiem możliwe. Powstaje jednak pytanie o sens ekonomiczny takiego działania w sytuacji, kiedy przepisy akcyzowe pozwalają na zwolnienie od akcyzy większości węgla i pozostałych wyrobów węglowych.

7. **Pośredniczący podmiot tytoniowy** – jest to nowa kategoria podmiotu akcyzowego, która została stworzona w związku z opodatkowaniem suszu tytoniowego od 1 stycznia 2013 r. Pierwotna definicja zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 23b u.p.a. w praktyce nie dawała odpowiedzi na pytanie, jakim celom ma służyć uzyskanie statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego. Przepis ten mówił bowiem tylko o formalnym charakterze tego statusu. Jego uzyskanie wymagało jedynie złożenia pisemnego powiadomienia do naczelnika urzędu celnego. Powiadomienie takie mógł złożyć tylko podmiot, który prowadził działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży suszu tytoniowego. Co istotne, powiadomienie takie mogło zostać złożone nie tylko przez podmiot z siedzibą lub miejscem zamieszkania na terenie kraju, lecz także przez podmioty zagraniczne. Możliwość działania na terenie kraju w charakterze pośredniczących podmiotów tytoniowych przez zagraniczne podmioty była nie-

zbędna ze względu na strukturę polskiego rynku wyrobów tytoniowych. Cztery największe przedsiębiorstwa produkujące i dystrybuujące wyroby tytoniowe w Polsce to spółki córki międzynarodowych koncernów tytoniowych. W ramach tak dużych organizacji poszczególne obszary działalności wykonywane są przez różne spółki z grupy. Często działalność ta ma charakter ponadnarodowy, regionalny (np. europejski). W rezultacie podmioty zagraniczne mogą nabywać i sprzedawać susz tytoniowy na terenie całej Europy, w tym Polski. Aby mogły to robić w dalszym ciągu w Polsce po 1 stycznia 2013 r. bez obowiązku zapłaty akcyzy, niezbędne było uzyskanie przez nie statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego. Uzyskanie samego statusu było początkowo, tj. do 1 stycznia 2016 r., stosunkowo proste i wymagało jedynie przekazania kilku podstawowych danych w pisemnym powiadomieniu. Jest i było ono przy tym niezbędne do tego, aby obracać suszem tytoniowym bez akcyzy. Ani dostawy krajowe, ani nabycie wewnątrzwspólnotowe, ani import suszu tytoniowego przez takie podmioty nie podlegają opodatkowaniu akcyzą. W praktyce pośredniczący podmiot tytoniowy co do zasady nie będzie płacił akcyzy tak długo, jak nie sprzeda suszu tytoniowego do innego podmiotu niż pośredniczący podmiot tytoniowy czy podmiot prowadzący skład podatkowy. Wyjątkowo opodatkowanie suszu tytoniowego u pośredniczącego podmiotu tytoniowego mogłoby nastąpić w związku z jego użyciem przez ten podmiot do celów konsumpcji lub produkcji wyrobów tytoniowych poza obszarem składu podatkowego (szerzej na temat opodatkowania suszu tytoniowego zob. komentarz do art. 9b).

Liberalny charakter tej instytucji prawnej spowodował, że w latach 2013–2014 organy podatkowe zidentyfikowały wiele przypadków nieprawidłowości, których celem było wykorzystywanie pośredniczących podmiotów tytoniowych do obrotu suszem tytoniowym bez akcyzy w celu jego dalszego wykorzystania do produkcji innych wyrobów tytoniowych. Dodatkowo brak jakichkolwiek wymogów formalnych (np. brak obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu suszem tytoniowym) powodował, że organy podatkowe miały istotny problem w zakresie nadzoru i kontroli działalności pośredniczących podmiotów tytoniowych. W związku z tymi trudnościami Ministerstwo Finansów zaproponowało oraz uzgodniło z branżą tytoniową zaostrezenie warunków prawnych funkcjonowania instytucji pośredniczących podmiotów tytoniowych. Zmiany te zostały wprowadzone w ramach deregulacyjnej ustawy akcyzowej, która weszła w życie 1 stycznia 2016 r. W tym celu z art. 16 u.p.a. wykreślone zostały zapisy mówiące o obowiązku złożenia powiadomienia o działalności jako pośredniczący podmiot tytoniowy. W zamian za to do ustawy został dodany nowy rozdział regulujący kompleksowo zasady rejestracji oraz funkcjonowania pośredniczących podmiotów tytoniowych (rozdział 3a „Rejestracja pośredniczących podmiotów tytoniowych”).

W pierwszej kolejności, aby uzyskać status pośredniczącego podmiotu tytoniowego, podmiot zainteresowany musi dokonać rejestracji i uzyskać stosowną decyzję właściwego naczelnika urzędu celnego (podmioty obecnie funkcjonujące uzyskały

miesięczny okres przejściowy na złożenie wniosku o rejestrację oraz 3-miesięczny okres na uzyskanie rejestracji). Zastąpienie powiadomienia – czynności jednostronnej – obowiązkiem rejestracji pozwoliło naczelnikom urzędów celnych na weryfikację wiarygodności i rzetelności podmiotów zamierzających prowadzić działalność gospodarczą w zakresie obrotu suszem tytoniowym. W przypadku podmiotów zagranicznych prowadzących działalność gospodarczą w Polsce w zakresie suszu tytoniowego podmioty te musiały wyznaczyć podmioty reprezentujące (jedynie podmioty zagraniczne posiadające w Polsce oddziały w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm., mogą samodzielnie uzyskać status pośredniczącego podmiotu tytoniowego). W innym przypadku podmiot zagraniczny musi wyznaczyć do reprezentowania go podmiot z siedzibą na terenie kraju jako podmiot reprezentujący. Co istotne, podmiot reprezentujący sam musi uzyskać status pośredniczącego podmiotu tytoniowego. Takie działania mają na celu zapewnienie, że podmioty zagraniczne nie będą wykorzystywane do nielegalnego obrotu suszem tytoniowym. Z drugiej strony wprowadzenie podmiotu reprezentującego pozwoli legalnie działającym podmiotom zagranicznym na sprawne funkcjonowanie (należy bowiem pamiętać, że część koncernów tytoniowych wykorzystuje podmioty zagraniczne do obrotu suszem tytoniowym w Polsce). W takich jednak przypadkach wszystkie obowiązki formalne oraz ryzyko podatkowe będzie ponosił podmiot reprezentujący, a nie podmiot zagraniczny.

Inna ważna zmiana w zakresie opodatkowania suszu tytoniowego dotyczyła grup producentów rolnych – transakcje nabycia suszu przez te grupy nie będą podlegać opodatkowaniu akcyzą. W rezultacie podmioty te od 1 stycznia 2016 r. nie muszą uzyskiwać statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego. Jest to szczególnie ważne, ponieważ nowe regulacje nakładają obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego przez pośredniczące podmioty tytoniowe. Koszty złożenia takiego zabezpieczenia przez grupy producenckie byłyby niewspółmiernie duże w porównaniu do celów i zasad funkcjonowania takich podmiotów na rynku.

Obowiązek uzyskania rejestracji przez pośredniczące podmioty tytoniowe jest jednak tylko wstępnym warunkiem do prawidłowego nadzoru i kontroli nad działalnością w zakresie obrotu suszem tytoniowym. Deregulacyjna ustawa akcyzowa nałożyła bowiem na pośredniczące podmioty tytoniowe dodatkowe obowiązki:

- a) prowadzenie ewidencji obrotu suszem tytoniowym (szczegółowe zasady prowadzenia tej ewidencji zostały określone w nowym dziale ustawy o podatku akcyzowym, który określa zasady prowadzenia wszystkich ewidencji akcyzowych – tj. w dziale VIa „Ewidencje i inne dokumentacje”);
- b) złożenie zabezpieczenia akcyzowego (na poczet potencjalnych zobowiązań podatkowych w akcyzie z tytułu obrotu czy zużycia suszu tytoniowego).

Aby jednak wnioskodawca mógł uzyskać status pośredniczącego podmiotu tytoniowego, musi spełnić następujące warunki formalne:

- a) osoby kierujące działalnością wnioskodawcy nie mogą być karane za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe;
- b) wnioskodawcy nie mogło zostać cofnięte ze względu na naruszenie przepisów prawa żadne z zezwoleń akcyzowych, jak również koncesja czy zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej, ani nie mogła zostać wydana wnioskodawcy decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w zakresie wyrobów akcyzowych;
- c) wnioskodawca nie może posiadać zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz nie może wobec niego być prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne czy upadłościowe z wyjątkiem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu.

Rejestracja jako pośredniczący podmiot tytoniowy, jej zmiana, odmowa czy też wykreślenie z rejestru takich podmiotów następują w drodze decyzji na zasadach proceduralnych określonych w ordynacji podatkowej. Co ważne z punktu widzenia kontroli, w decyzji o rejestracji właściwy naczelnik urzędu celnego wskazuje nie tylko dane podmiotu, lecz także miejsce prowadzenia działalności w zakresie suszu tytoniowego. Prowadzenie tego rodzaju działalności w innym miejscu niż wskazane w decyzji jest przesłanką cofnięcia rejestracji, dlatego też niezwykle istotne są wskazanie we wniosku wszystkich miejsc prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie obrotu suszem tytoniowym oraz bieżąca aktualizacja miejsc prowadzenia działalności.

Podobnie jak w przypadku zezwoleń akcyzowych deregulacyjna ustawa akcyzowa określiła przesłanki odmowy rejestracji, jak również przesłanki wykreślenia z rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych. Przesłanki te są jednak bardzo szerokie i umożliwiają właściwemu naczelnikowi urzędu celnego odmowę czy wykreślenie z rejestru nie tylko podmiotów, które naruszają formalne warunki, lecz także tych, które nierzetelnie prowadziły ewidencję obrotu suszem tytoniowym czy też nierzetelnie obciążały zabezpieczenie akcyzowe. Co więcej, wykreślenie z rejestru następuje automatycznie z dniem wydania decyzji, niezależnie od tego, czy podmiot złożył odwołanie (natychmiastowa wykonalność decyzji z mocy prawa). W rezultacie bardzo ważne jest prawidłowe wypełnianie wszystkich formalności związanych z obrotem suszem tytoniowym, tak aby organy podatkowe nie miały podstaw do kwestionowania rejestracji jako pośredniczącego podmiotu tytoniowego (po wykreśleniu z rejestru dany podmiot może zostać do niego ponownie wpisany dopiero po upływie 3 lat). Dla zaostrzenia rygoryzmu obrotu suszem tytoniowym bez akcyzy ustawodawca równolegle dokonał zmian w kodeksie karnym skarbowym, na gruncie którego prowadzenie działalności w zakresie obrotu suszem tytoniowym niezgodnie z zasadami określonymi w ustawie akcyzowej stanowi odpowiednio przestępstwo lub wykroczenie.

Podobnie jak dotychczas w odniesieniu do powiadomień o prowadzeniu działalności jako pośredniczący podmiot tytoniowy Minister Finansów jest zobowiązany przez ustawodawcę do publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej rejestru podmiotów działających w tym charakterze.

8. **Pośredniczący podmiot gazowy oraz finalny nabywca gazowy** – są to dwa nowe podmioty akcyzowe, które zostały stworzone na potrzeby systemu opodatkowania wyrobów gazowych, który wszedł w życie 1 listopada 2013 r. Finalny nabywca gazowy został zdefiniowany w słowniczku ustawowym przez wskazanie, że takim podmiotem jest każdy podmiot nabywający lub zużywający wyroby gazowe, który nie posiada statusu pośredniczącego podmiotu gazowego. Aby więc ustalić zakres znaczeniowy pojęcia finalnego nabywcy gazowego, niezbędne jest przeanalizowanie, w jakich przypadkach i kiedy należy uzyskać status pośredniczącego podmiotu gazowego. W tym miejscu można jednak określić, że finalnym nabywcą gazowym jest konsument gazu (osoba prywatna czy przedsiębiorstwo), który zużywa nabyty gaz ziemny. Podmiot taki już na etapie nabycia gazu powinien wiedzieć, czy nabywany gaz zużyje do celów opodatkowanych, czy zwolnionych od akcyzy. W efekcie podmiot taki nabędzie gaz opodatkowany akcyzą. W sytuacji, gdy niemożliwe będzie zastosowanie któregośkolwiek ze zwolnień od akcyzy, taki wyrób gazowy będzie zawierał w swojej cenie akcyzę od gazu.

Pośredniczący podmiot gazowy to podmiot, który całość wyrobów gazowych, w tym również z importu oraz z innych państw UE, nabywa bez akcyzy (sprzedaż gazu do takiego podmiotu nie rodzi bowiem obowiązku zapłaty akcyzy, a uiszczona akcyza przez sprzedawcę nie jest należna i nie zwolni pośredniczącego podmiotu gazowego z rozliczenia akcyzy od nabytego gazu). Następnie dokonuje odsprzedaży, w tym również w ramach dostawy do odbiorcy, w innym państwie UE lub na eksport i/lub zużycia tego gazu. W przypadku odsprzedaży wyrobów gazowych kolejnemu pośredniczącemu podmiotowi gazowemu działalność takiego podmiotu nie będzie opodatkowana akcyzą, chyba że część gazu sprzeda finalnym nabywcom gazowym lub zużyje na własne cele.

Specyficzną kategorię pośredniczących podmiotów gazowych stanowią zakłady przemysłowe zużywające gaz ziemny i pozostałe wyroby gazowe jednocześnie dla celów objętych zwolnieniem, opodatkowanych i tych, do których zastosowanie ma zerowa stawka akcyzy. Zakłady takie nie są bowiem w stanie, na etapie nabycia, określić precyzyjnie, jaka ilość gazu będzie zużywana do celów rodzących obowiązki zapłaty akcyzy, a jaka nie. W efekcie całość gazu powinna być nabywana przez takie zakłady bez akcyzy jako czynność nieopodatkowana. Dopiero po zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym wyroby gazowe były zużywane, podmiot taki będzie w stanie określić, od jakiej części gazu powinien naliczyć akcyzę. Wtedy naliczenia dokona nie sprzedawca, a sam podmiot zużywający. W rezultacie podmioty zużywające gaz do różnych celów nie powinny dokonywać szacunków i nabywać gazu z akcyzą i bez jednocześnie. W praktyce taka możli-

wość powinna być dopuszczalna wtedy, kiedy różne przeznaczenie gazu realizowane jest przez zużycie za pomocą dwóch przyłączy (opodatkowane np. dla celów ogrzewania budynków administracyjnych i zwolnione od akcyzy np. dla celów produkcji energii elektrycznej).

Szczególną grupę pośredniczących podmiotów gazowych stanowią podmioty enumeratywnie wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 23d, które ze względu na udział w obrocie wyrobami akcyzowymi, dokonując rozliczenia ilości gazu, realizują transakcje sprzedaży i zakupu gazu. Aby tego typu transakcje nie rodziły obowiązku zapłaty akcyzy, ustawodawca uznał te podmioty za pośredniczące podmioty gazowe. Podmioty te, podobnie jak wszyscy inni uczestnicy obrotu wyrobami gazowymi, muszą uprzednio złożyć powiadomienie o planowanej działalności jako pośredniczące podmioty gazowe. Powiadomienie to ma istotne znaczenie pomimo ograniczonej ilości danych i braku określenia jego formy. Należy złożyć je do właściwego miejscowo naczelnika urzędu celnego. Dopóki dany podmiot nie złoży tego powiadomienia, nie może nabywać wyrobów gazowych nieopodatkowanych. Dla dostawcy wyrobów gazowych będzie on bowiem w dalszym ciągu finalnym nabywcą gazowym, dla którego sprzedaż gazu ziemnego lub innych wyrobów gazowych stanowi czynność opodatkowaną. Podmioty dokonujące obrotu wyrobami gazowymi mogą więc celowo nie składać takiego powiadomienia, aby uwolnić się od obowiązków, jakie ciążą na nich w związku z odsprzedażą wyrobów gazowych dotychczas nieopodatkowanych. Przykładowo spółdzielnia mieszkaniowa nabywająca gaz ziemny dla mieszkańców nieruchomości nie musi składać powiadomienia o działalności jako pośredniczący podmiot gazowy, pomimo że całość gazu będzie odsprzedawała mieszkańcom. Wtedy jednak dostawca gazu do spółdzielni będzie traktował spółdzielnię jako finalnego nabywcę gazowego i naliczał akcyzę w cenie gazu sprzedawanego spółdzielni. W związku z zasadą jednokrotności opodatkowania wyrobów akcyzowych, która obowiązuje również w odniesieniu do wyrobów gazowych, spółdzielnia, odsprzedając mieszkańcom wyroby gazowe, w tym przypadku gaz ziemny, nie będzie zobowiązana do ponownej zapłaty podatku akcyzowego ani wykonywania jakichkolwiek innych obowiązków z tym związanych. Celowe nieskładanie powiadomienia o działalności jako pośredniczący podmiot gazowy jest więc zgodne z przepisami akcyzowymi, jednakże w praktyce jest ono niekorzystne dla konsumentów gazu, którzy w cenie gazu będą uiszczali podatek akcyzowy naliczony na wcześniejszym etapie obrotu.

9. **Procesy mineralogiczne** – definicja tych procesów została wprowadzona 1 listopada 2013 r. w celu określenia zakresu zwolnienia od akcyzy wyrobów gazowych zużywanych przez zakłady przemysłowe. Definicja zawarta w ustawie akcyzowej stanowi wierne odzwierciedlenie definicji znajdującej się w dyrektywie energetycznej. Z kolei zarówno ustawa, jak i dyrektywa odsyłają do rozporządzenia unijnego w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej w UE. Rozporządzenie to wprowadza nomenklaturę NACE, gdzie procesy mineralogiczne zostały

zdefiniowane pod kodem DI 26 „produkcja produktów z pozostałych surowców niemetalicznych”. Do kodu tego zakwalifikowane zostały następujące procesy:

- a) produkcja szkła i wyrobów ze szkła;
- b) produkcja ceramiki szlachetnej, produkcja ogniotrwałych wyrobów ceramicznych;
- c) produkcja ceramicznych kafli i płytek;
- d) produkcja cegieł, dachówek i materiałów budowlanych, z wypalanej gliny;
- e) produkcja cementu, wapna i gipsu;
- f) produkcja wyrobów betonowych, gipsowych i cementowych;
- g) cięcie, formowanie i wykańczanie kamieni ozdobnych i budowlanych;
- h) produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych.

W rezultacie wyroby gazowe zużywane w zakładach przemysłowych wykonujących wyżej wymienione czynności co do zasady podlegają zwolnieniu od akcyzy. Pozostaje natomiast pytanie, co będzie w sytuacji, gdy w danym zakładzie wyżej wymienione wyroby wytworzone w wyniku procesu mineralogicznego są poddawane dalszym procesom wykraczającym poza kod DI 26 NACE. W takim przypadku zwolnieniu od akcyzy powinny podlegać te wyroby gazowe, które zużywane są w ramach części procesu produkcji stanowiącej proces mineralogiczny. W pozostałym zakresie zużycie gazu ziemnego będzie podlegać opodatkowaniu, chyba że dany podmiot będzie uprawniony do stosowania zwolnienia od akcyzy na innej podstawie prawnej, np. jako zakład energochłonny.

10. **Znaki akcyzy** – ustawodawca uznaje za znaki akcyzy znaki służące do oznaczania wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania. Jednocześnie wprost w definicji znaków akcyzy ustawodawca dokonał podziału na podatkowe znaki akcyzy oraz legalizacyjne znaki akcyzy. Stosownie do definicji zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. a u.p.a. podatkowe znaki akcyzy są potwierdzeniem wpłaty kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy. W rezultacie znaki akcyzy nie potwierdzają, że kwota akcyzy została w pełni zapłacona w stosunku do danego wyrobu akcyzowego wprowadzonego do obrotu, tj. wyrobu, w stosunku do którego została zakończona procedura zawieszenia poboru akcyzy. Należy bowiem zaznaczyć, że w niektórych państwach członkowskich UE nałożenie znaków akcyzy potwierdza jednocześnie, że w stosunku do danego wyrobu w pełni została uiszczona należna akcyza (w takim przypadku podmiot nabywający znaki akcyzy zobowiązany jest do uiszczenia pełnej wartości nie tylko znaków akcyzy, lecz przede wszystkim także należnego podatku). Nałożenie znaków akcyzy jest obowiązkiem podmiotów produkujących wyroby akcyzowe na terenie kraju oraz dystrybuujących wyroby akcyzowe wyprodukowane poza granicami kraju. Producenci oraz dystrybutorzy muszą wywiązać się z obowiązku nałożenia znaków akcyzy zanim w stosunku do wyrobów akcyzowych zostanie zakończona procedura zawieszenia poboru akcyzy. Na przykład wyroby akcyzowe zostaną wprowadzone ze składu podatkowego na terenie kraju poza procedurą zawie-

szenia poboru akcyzy lub też wyroby zostaną odebrane przez zarejestrowanego odbiorcę w miejscu wskazanym w zezwoleniu. Naruszenie obowiązku nałożenia znaków akcyzy stanowi przestępstwo karno-skarbowe. Również szereg innych nieprawidłowości związanych z odbieraniem, magazynowaniem i rozliczaniem znaków akcyzy stanowi przestępstwa karno-skarbowe. W konsekwencji przed podjęciem produkcji lub dystrybucji wyrobów akcyzowych objętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy należy szczegółowo przeanalizować obowiązki wynikające z przepisów ustawy o podatku akcyzowym, jak również z rozporządzenia w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Naruszenie obowiązków wynikających z tych przepisów może bowiem wiązać się z surowymi karami, z pozbawieniem wolności łącznie.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że znaki akcyzy nakładane na wyroby tytoniowe, które straciły swoją ważność, nie stanowią znaków akcyzy dla celów stosowania przepisów ustawy oraz rozporządzeń wykonawczych. Interpretacja taka wynika z faktu, że nieważne znaki akcyzy nie spełniają już funkcji, jakie ustawodawca wiąże z ważnymi znakami akcyzy, tzn. wyroby oznaczone nieważnymi znakami akcyzy nie mogą być przedmiotem sprzedaży (przed dokonaniem sprzedaży muszą być oznaczone legalizacyjnymi znakami akcyzy) ani nie mogą być wyprowadzane poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy. Nieważne znaki akcyzy można więc porównać do banknotów, które przestały stanowić środek płatniczy (w wyniku denominacji czy zmiany waluty), a stanowią jedynie zwykłe karty papieru będące co najwyżej numizmatami. Analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku różnego rodzaju biletów wstępu czy biletów komunikacji publicznej. Stanowisko takie nie było jednak akceptowane przez część urzędów celnych i Ministerstwo Finansów. Jednakże w tej sprawie jednoznaczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 21 maja 2013 r., I FSK 463/13, LEX nr 1556148, potwierdził, że nieważne znaki akcyzy nie stanowią znaków akcyzy.

W efekcie przyjęcia takiej interpretacji wszelkie ograniczenia, jakie dotyczą wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy, nie mają zastosowania do wyrobów oznaczonych znakami akcyzy, które straciły swoją ważność. Przykładowo do papierosów oznaczonych przeterminowanymi znakami akcyzy nie mają zastosowania ograniczenia z art. 41 ust. 9 u.p.a. dotyczące przemieszczania wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Analogicznie dostawa wewnątrzwspólnotowa czy też eksport wyrobów akcyzowych z nieważnymi znakami akcyzy będą uprawniały do zwrotu akcyzy, ponieważ nieważne znaki akcyzy nie stanowią znaków akcyzy w rozumieniu przepisów akcyzowych.

Drugą kategorią znaków akcyzy są legalizacyjne znaki akcyzy. Tego rodzaju znaki są potwierdzeniem prawa podmiotu obowiązanego do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy do przeznaczenia tych wyrobów do sprzedaży. Znaki

legalizacyjne nie mają powszechnego zastosowania. Należy je nałożyć na wyroby akcyzowe w sytuacjach wyjątkowych, określonych w art. 116 ust. 3 u.p.a., np. w przypadku wystąpienia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieoznaczonych, oznaczonych nieprawidłowo lub też nieodpowiednimi znakami akcyzy, w szczególności znakami uszkodzonymi, w sytuacji, gdy wyroby te są przeznaczone do dalszej sprzedaży.

Zakres wyrobów akcyzowych, które podlegają obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy, został określony w załączniku nr 3 do komentowanej ustawy. Lista wyrobów akcyzowych objęta tym obowiązkiem jest bardzo długa. Niemniej jednak przepisy ustawy o podatku akcyzowym oraz przepisy rozporządzenia w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy wprowadzają szereg zwolnień dotyczących poszczególnych grup wyrobów akcyzowych lub też przeznaczenia danych wyrobów (np. do celów zwolnionych od akcyzy).

W zakresie znaków akcyzy szczegółowe regulacje zostały zawarte w dziale VI „Znaki akcyzy” (art. 114–138 u.p.a.). Ustawa reguluje takie kwestie jak:

- a) obowiązek oznaczania znakami akcyzy;
- b) zasady i tryb nanoszenia znaków akcyzy;
- c) procedura otrzymywania znaków akcyzy;
- d) prawa i obowiązki wynikające ze stosowania znaków akcyzy.

Kwestie techniczne związane ze stosowaniem znaków akcyzy, jak również wzory znaków akcyzy zostały określone w rozporządzeniu w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy. Z kolei zakres zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy został określony w odnoszącym się jedynie do tego zakresu rozporządzeniu w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy.

Dnia 1 stycznia 2016 r. restrykcyjne regulacje dotyczące znaków akcyzy uległy częściowej liberalizacji (przede wszystkim w zakresie terminów dokonania określonych czynności, takich jak nałożenie czy zwrot znaków akcyzy). Zakres zmian wynikał z deregulacyjnej ustawy akcyzowej. Szczegółowo zostaną one przedstawione w komentarzu do odpowiednich przepisów działu VI.

11. **Faktura** – w celu zdefiniowania pojęcia faktury ustawodawca odsyła do przepisów o podatku od towarów i usług. Ustawa o VAT nie definiuje pojęcia faktury, natomiast przepisy o VAT wskazują, że oprócz faktury dokumentującej dokonaną dostawę towarów podatnicy są zobowiązani do wystawiania faktur dokumentujących otrzymanie zaliczki oraz faktur korygujących. Biorąc pod uwagę to, że przepisy akcyzowe posługują się tylko pojęciem faktury, należy odpowiednio stosować te przepisy również do faktur zaliczkowych i faktur korygujących. Odpowiednie stosowanie przepisów akcyzowych do faktur zaliczkowych i korygujących powinno więc uwzględniać całokształt regulacji akcyzowej, która odwołuje się do faktury, tzn. nie zawsze skutki akcyzowe będą związane z wystawieniem innych faktur, tj. faktury zaliczkowej czy korygującej. Przykładowo dla celów określenia

momentu powstania obowiązku podatkowego przy sprzedaży wyrobów gazowych ustawodawca odwołuje się do wystawienia faktury, nie precyzując, czy mowa tu o fakturze VAT, czy też o fakturze zaliczkowej. Biorąc jednak pod uwagę całość kształtu regulacji akcyzowych w zakresie opodatkowania wyrobów gazowych, należy uznać, że w tym konkretnym przypadku słowo „faktura” użyte w przepisie powinno obejmować również fakturę zaliczkową.

Ustawa o VAT w art. 106b wskazuje, że podatnicy podatku VAT są zobowiązani wystawiać faktury w przypadku dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Przepis art. 106b ustawy o VAT stanowi, że obowiązek wystawiania faktur nie ma zastosowania w przypadku, gdy nabywcami są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych podmiotów podatnicy VAT zobowiązani są do wystawienia faktury VAT dokumentującej zrealizowaną transakcję. W rezultacie w przypadku dostawy wyrobów akcyzowych na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą sprzedawca będzie zawsze zobowiązany do wystawienia faktury VAT. Natomiast w sytuacji dostawy wyrobów akcyzowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej taki obowiązek wystąpi jedynie w sytuacji, kiedy nabywca zażąda faktury VAT. W przypadku braku takiego żądania wystarczającym dokumentem potwierdzającym dokonanie dostawy będzie paragon z kasy fiskalnej (należy bowiem pamiętać, że w sytuacji dokonywania dostaw towarów, w tym wyrobów na rzecz osób fizycznych, podatnicy podatku VAT są co do zasady zobowiązani do dokumentowania dokonanych transakcji z zastosowaniem kasy fiskalnej).

Od 1 stycznia 2014 r. ustawa o VAT w art. 106a do 106q bezpośrednio reguluje kwestie związane z wystawianiem oraz treścią faktury (do 31 grudnia 2013 r. kwestie szczegółowe regulowało w tym zakresie rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów). W tym samym okresie do przepisów o VAT została dodana możliwość wystawiania faktur uproszczonych, które nie zawierają wszystkich danych, jak np. w przypadku faktury standardowej. Faktura uproszczona nie musi zawierać m.in. danych identyfikacyjnych nabywcy, jego adresu oraz danych co do ilości i miary nabywanych towarów. Można ją jednak wystawiać jedynie, jeżeli kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo kwoty 100 euro. W związku z tym, że faktura uproszczona nie zawiera wszystkich danych, jakie są niezbędne dla potrzeb podatku akcyzowego, w ramach deregulacyjnej ustawy akcyzowej, która weszła w życie 1 stycznia 2016 r., z definicji faktury dla celów akcyzy wyłączone zostały faktury uproszczone. W rezultacie nowa definicja faktury dla celów akcyzy obejmuje tylko takie faktury w rozumieniu przepisów o VAT, które zawierają dane nabywcy i jego adres oraz dane dotyczące ilości i miary nabywanych wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych. W wyniku tej zmiany definicja faktury dla celów akcyzy jest węższa niż dla celów VAT. Wynika to z faktu, że Ministerstwo Finansów uznaje fakturę VAT za istotny instrument w sprawowaniu kontroli nad obrotem wyrobami akcyzowymi (m.in. w zakresie

alkoholu etylowego skażonego). W związku z wyżej opisanymi zmianami w przepisach o VAT ustawa akcyzowa przestaje również odwoływać się do pojęcia oryginału i kopii faktury (w szczególności w zakresie dotyczącym sprzedaży olejów opałowych), ponieważ obecnie obowiązujące przepisy o VAT odeszły od podziału na oryginał i kopię faktury, a wskazują tylko na minimalną liczbę dwóch egzemplarzy faktury VAT.

Niejako obok kwestii dotyczącej definicji faktury dla celów podatku akcyzowego należy jednoznacznie wskazać, że przepisy akcyzowe nie mogą wpływać na rozliczenia handlowe czy też rozliczenia w zakresie podatku VAT. Nieuzasadniona żadnymi przepisami jest praktyka, w której funkcjonariusze celni nakazują dokonywanie korekt faktur VAT w sytuacji stwierdzenia różnic w e-AD i raporcie odbioru czy też dokumencie dostawy. Zasady rozliczania podatku akcyzowego w tym zakresie nie mają bowiem wpływu na ustalenia biznesowe pomiędzy uczestnikami transakcji, np. na kwotę należną stanowiącą podstawę opodatkowania dla celów podatku VAT. Oczywiście istotne różnice w ilości wyrobów zakupionych oraz odebranych przez nabywcę mogą być podstawą do korekty wartości sprzedaży, natomiast obowiązek wystawienia faktury korygującej będzie wynikał z ustaleń między stronami kontraktu.

W ramach deregulacyjnej ustawy akcyzowej, która weszła w życie 1 stycznia 2016 r., ustawodawca przywrócił prawo nabywców wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych do domagania się od sprzedawców tych wyrobów będących jednocześnie podatnikami akcyzy wykazywania kwoty akcyzy zawartej w cenie sprzedaży. Prawo takie do końca 2012 r. wynikało z przepisów wykonawczych do ustawy o VAT. Niestety zmiana przepisów o VAT spowodowała, że od 1 stycznia 2013 r. nabywcy wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych nie mieli prawnych podstaw do żądania takich danych na fakturze. Nie oznaczało to jednak, że sprzedawcy nie mogli takich danych wykazać na fakturze VAT czy też w odrębnym oświadczeniu. Niemniej jednak nabywcy tych wyrobów mogli się odwoływać tylko do argumentów natury kontraktowej, aby przekonać swoich dostawców o konieczności wskazania kwoty akcyzy na fakturze czy innym dokumencie. W związku z tym, że dokumenty takie z wykazaną kwotą akcyzy są podstawą do zwrotu akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej czy też eksportu wyrobów akcyzowych czy samochodów osobowych, ustawodawca zdecydował się przywrócić obowiązek wykazywania kwot akcyzy na fakturach sprzedaży. Obowiązek ten jednak dotyczy tylko podatników akcyzy, którzy nie zostali zwolnieni z obowiązku zapłaty akcyzy – dotyczy więc rafinerii, która sprzedawała paliwo hurtownikowi poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Natomiast hurtownik sprzedający takie paliwo dalej do stacji paliw nie ma prawnego obowiązku wykazania akcyzy na fakturze sprzedaży (nie jest on już bowiem podatnikiem akcyzy, ponieważ akcyza została uiszczona do budżetu państwa przez rafinerię i prze-

rzucana w cenie sprzedaży na hurtownika). Niemniej jednak nie oznacza to, że w analizowanym przypadku hurtownik nie będzie mógł wykazać kwoty akcyzy zawartej w cenie paliwa (akcyza co do zasady jest bowiem liczona od ilości, a nie wartości wyrobu akcyzowego). Wykazanie kwoty akcyzy w takiej sytuacji może mieć charakter zabezpieczający nabywcę (stację paliw) przed ryzykiem obowiązku zapłaty akcyzy za posiadanie lub nabycie paliwa od podmiotu, który nie uścił podatku.

Naturalnie obowiązku wykazania kwoty akcyzy nie ma również rafineria, jeżeli przedmiotem sprzedaży będzie wyrób zwolniony od akcyzy ze względu na przeznaczenie, np. paliwo lotnicze czy paliwo żeglugowe.

Co istotne, obowiązek wykazania kwoty akcyzy zawartej w cenie paliwa nie zawsze musi być realizowany przez wskazanie tej kwoty na fakturze. Ustawodawca, na wniosek podatników akcyzy, umożliwił bowiem, aby realizacja takiego obowiązku mogła być również dokonywana w oświadczeniu, tj. w odrębnym dokumencie. Taka możliwość stanowi duże ułatwienie dla podmiotów, które mają zautomatyzowany proces wystawiania faktur przez systemy informatyczne. Jak się bowiem okazuje, w systemach klasy ERP często dodanie dodatkowego pola na fakturze wymaga modyfikacji całego systemu, co w praktyce wiąże się z istotnymi kosztami i trudnościami po stronie podatników. W rezultacie, jeżeli producent papierosów czy piwa sporadycznie będzie zobowiązany przez nabywcę do wykazania kwoty akcyzy w cenie sprzedaży swoich wyrobów, nie musi on ponosić kosztów modernizacji systemu, a taką informację może podać w odrębnym oświadczeniu. W takim jednak przypadku oświadczenie będzie musiało być dołączone do wystawionej faktury (chyba że faktura jest wystawiana w formie elektronicznej). Takie oświadczenie musi ponadto zawierać:

- a) dane dotyczące podatnika podatku akcyzowego składającego oświadczenie,
- b) określenie kwoty podatku akcyzowego zawartej w wartości wyrobów akcyzowych lub samochodu osobowego wykazanych na fakturze,
- c) datę i miejsce złożenia oświadczenia oraz czytelny podpis osoby składającej oświadczenie.

Art. 3. 1. Do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, a także do wiążących informacji akcyzowych, zwanych dalej „WIA”, stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.).

2. Zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, jeżeli nie zostały określone w niniejszej ustawie.

Spis treści	
1. Uwagi ogólne	102
2. Nomenklatura Scalona	103
3. Zasady klasyfikacji CN	106
4. Zmiany w Nomenklaturze Scalonej	111

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z komentowanym przepisem ustawodawca odwołuje się do Nomenklatury Scalonej (CN) w celu określenia zakresu wyrobów:

- 1) podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym;
- 2) objętych regulacjami dotyczącymi obrotu wyrobami akcyzowymi (m.in. przez odwołanie się do Nomenklatury Scalonej ustawodawca wskazuje, które wyroby akcyzowe muszą być produkowane w składzie podatkowym);
- 3) objętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy.

Od 1 stycznia 2015 r. Nomenklatura Scalona (CN) ma zastosowanie także do wiążących informacji akcyzowych, są one bowiem w znacznej mierze oparte na klasyfikacji CN. Co jednak ważne, klasyfikacja CN nie jest jedyną przesłanką dla określenia rodzaju wyrobu akcyzowego. Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu wydający WIA jest bowiem zobowiązany również do uwzględniania zasad wynikających z przepisów akcyzowych.

Należy zaznaczyć, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. odwoływały się do klasyfikacji statystycznej PKWiU w przypadku produkcji i sprzedaży wyrobów akcyzowych na terenie kraju. Obecnie klasyfikacja statystyczna PKWiU nie ma żadnego znaczenia dla celów podatku akcyzowego. Dlatego też opinie statystyczne, jakie wydawane są przez urząd statystyczny, nie stanowią wiążącego potwierdzenia prawidłowości klasyfikacji danego wyrobu dla celów podatku akcyzowego. Ochrona taka również nie ma miejsca, jeżeli urząd statystyczny odpowiednio wskazał kod CN, który jest właściwy dla danego grupowania PKWiU. Oczywiście taka opinia statystyczna może być pomocna w sporze z organem podatkowym i stanowi dodatkowy dowód, jednakże może ona nie zostać zaakceptowana przez organ. Dlatego też wejście w życie 1 stycznia 2015 r. instytucji wiążącej informacji akcyzowej było bardzo ważną zmianą, pozwalającą podatnikom zabezpieczyć prawidłowość nie tylko klasyfikacji danego wyrobu do kodu CN, lecz także klasyfikacji danego wyrobu akcyzowego czy samochodu osobowego do danego rodzaju wyrobów (jest to istotne dla tych wyrobów, u których kod CN nie jest jedyną przesłanką dla określenia zasad opodatkowania danych wyrobów, np. wyrobów pośrednich). W związku z powyższym w celu określenia, czy dany produkt stanowi wyrób akcyzowy (a jeżeli tak, to według jakiej stawki należy

naliczyć podatek akcyzowy) bądź czy dany wyrób akcyzowy jest zwolniony z akcyzy lub obciążony dodatkowymi obowiązkami administracyjnymi związanymi z jego przemieszczaniem, niezbędne jest prawidłowe zaklasyfikowanie wyrobu będącego przedmiotem danej czynności lub zdarzenia do kodu CN. Obowiązek prawidłowej klasyfikacji ciąży na producencie wyrobów akcyzowych, jak również na podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz na importerze. Natomiast należy pamiętać, że dokonanie klasyfikacji wyrobów akcyzowych do danego kodu CN przez producenta wyrobów akcyzowych nie zwalnia podmiotu dystrybuującego dany wyrób od weryfikacji prawidłowości przyjętej klasyfikacji CN dla danych wyrobów. W sytuacji bowiem braku zaklasyfikowania danego produktu do kategorii wyrobów akcyzowych lub też nieprawidłowej klasyfikacji danego wyrobu akcyzowego dla celów akcyzy nabywca lub posiadacz wyrobu akcyzowego, od którego nie zapłacono akcyzy, może zostać zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego. Niemniej jednak w tym przypadku podmiot taki powinien wskazać swojego dostawcę, który dokonał pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą (tj. wyprodukował wyrób akcyzowy, a następnie wyprowadził go ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy). Jeśli nabywca lub posiadacz wyrobów, od których nie zapłacono podatku, wskaże taki podmiot, organy podatkowe są zobowiązane do dochodzenia należnej kwoty podatku w pierwszej kolejności od producenta wyrobów akcyzowych, który dokonał nieprawidłowej klasyfikacji danego wyrobu akcyzowego i wyprowadził wyrób ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Należy jednak pamiętać, że zasady te nie będą mogły mieć zastosowania w przypadku, gdy producentem wyrobu akcyzowego jest podmiot zagraniczny, tj. produkcja wyrobu została dokonana poza granicami kraju. W takiej sytuacji importer czy też podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego jest zobowiązany do dokonania prawidłowej klasyfikacji CN danego wyrobu dla celów akcyzy. Przy przeprowadzaniu takiej klasyfikacji będzie pomocna klasyfikacja dokonana przez producenta w państwie produkcji. Jednakże nie należy bezpośrednio sugerować się klasyfikacją dokonaną przez producenta w innym państwie i uznawać jej za prawidłową, w szczególności jeżeli wyrób został wyprodukowany poza UE, gdzie nie ma zastosowania wspólnotowa Nomenklatura Scalona (CN).

2. Nomenklatura Scalona

Klasyfikacja CN dla celów podatku akcyzowego stosowana jest przez ustawodawcę unijnego w szerokim zakresie. Nie oznacza to jednak, że we wszystkich przypadkach Nomenklatura Scalona jest jedynym wskaźnikiem co do klasyfikacji danego wyrobu dla celów podatku akcyzowego. Nomenklaturą Scaloną posługuje się dyrektywa energetyczna w celu określenia zakresu wyrobów energetycznych oraz dyrektywa strukturalna w zakresie napojów alkoholowych. Jednakże dyrektywa tytoniowa, w zakresie zasad opodatkowania wyrobów tytoniowych przy klasyfikowaniu danych produktów

jako wyrobów tytoniowych, nie odnosi się do Nomenklatury Scalonej. Dyrektywa ta zawiera precyzyjne definicje poszczególnych wyrobów tytoniowych. Definicje te zostały specjalnie stworzone dla celów poboru podatku akcyzowego. W konsekwencji stosowanie CN dla celów poboru akcyzy tytoniowej może prowadzić do nieprawidłowych rezultatów. Definicje akcyzowe wskazują bowiem, kiedy dany papieros dla celów akcyzy uznać za dwie lub trzy odrębne sztuki podlegające opodatkowaniu (w sytuacji, gdy długość papierosa jest większa niż wskazana w przepisach dyrektywy). W pewnym zakresie za wyroby tytoniowe dla celów akcyzy mogą zostać uznane produkty niezawierające w swoim składzie tytoniu, jednak przeznaczone do zaspokojenia tych samych potrzeb konsumentów (np. papierosy ziołowe).

Jednakże również w zakresie klasyfikacji wyrobów energetycznych oraz napojów alkoholowych należy bardzo ostrożnie dokonywać klasyfikacji danych wyrobów dla celów akcyzy. W przypadku wyrobów energetycznych należy pamiętać, że dyrektywa energetyczna, odwołując się do kodów CN przy określeniu zakresu tych wyrobów, odnosiła się do kodów CN wynikających z rozporządzenia Komisji Europejskiej nr 2031/2001 z dnia 6 sierpnia 2001 r. (Dz. Urz. WE L 279 z 23.10.2001, s. 1). Rozporządzenie to zmieniał załącznik nr I do rozporządzenia Rady nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, z późn. zm.).

W efekcie klasyfikacja wyrobów energetycznych dla celów akcyzy oparta jest na podstawie kodów CN wynikających z wyżej wymienionego rozporządzenia. Natomiast ustawa o podatku akcyzowym odwołuje się do bieżącej klasyfikacji CN, tj. klasyfikacji obowiązującej od 1 stycznia 2009 r. Mając na uwadze powyższe różnice, nie można w praktyce wykluczyć, że określone specyficzne wyroby energetyczne mogą być różnie klasyfikowane dla celów akcyzy w innych państwach członkowskich niż Polska. W tamtych państwach dla celów akcyzy zastosowanie może mieć bowiem klasyfikacja CN wynikająca z rozporządzenia Komisji Europejskiej nr 2031/2001. Jednakże tego rodzaju sytuacje nie powinny mieć miejsca w przypadku podstawowych wyrobów energetycznych, które podlegają efektywnemu opodatkowaniu akcyzą, tj. paliw silnikowych i opałów. Natomiast takie różnice mogą wystąpić w przypadku specyficznych wyrobów chemicznych. W zakresie klasyfikacji danych produktów do wyrobów energetycznych należy również zwrócić uwagę na fakt, że część produktów staje się wyrobami energetycznymi w sytuacji, gdy są przeznaczone do celów napędowych lub opałowych (przykładowo oleje i tłuszcze zwierzęce). Jednakże również te produkty, które zostały uznane za wyroby energetyczne bez względu na przeznaczenie, podlegają unijnemu systemowi podatku akcyzowego w sytuacji, gdy są przeznaczone do celów napędowych lub opałowych. W przypadku innego zużycia lub przeznaczenia zgodnie z przepisami prawa unijnego tego rodzaju wyroby nie powinny podlegać opodatkowaniu.

waniu zharmonizowanym podatkiem akcyzowym, jak również kontroli i nadzorowi nad ich produkcją lub przemieszczaniem (zakres kontroli obejmuje jednak szereg wyrobów energetycznych opodatkowanych stawką zerową, które potencjalnie mogą być wykorzystane do celów napędowych).

Dyrektywa energetyczna, jak również polskie przepisy akcyzowe wskazują, że za wyrób energetyczny może zostać uznany każdy inny produkt niewymieniony z kodu CN, który zostanie przeznaczony do celów napędowych lub opałowych, lub jako dodatek, lub domieszka do paliw silnikowych. Polskie przepisy, niezgodnie z prawem unijnym, do kategorii wyrobów energetycznych klasyfikują również dodatki i domieszki do paliw opałowych. Tak szeroki zakres dyrektywy energetycznej oraz polskiej ustawy ma na celu zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania w sytuacji wykorzystania do celów napędowych lub opałowych produktów niewymienionych wprost w przepisach z wykorzystaniem kodów CN.

W zakresie napojów alkoholowych w dyrektywie strukturalnej, jak również w rozdziale 2 działu IV u.p.a. „Napoje alkoholowe” przy definiowaniu poszczególnych kategorii napojów zarówno ustawodawca unijny, jak i ustawodawca krajowy odwołują się do kodów CN oraz do specyficznych właściwości danych wyrobów, takich jak zawartość alkoholu oraz jego pochodzenie z procesu fermentacji. W przypadku napojów alkoholowych należy zwrócić uwagę na definicję alkoholu etylowego. Zgodnie z nią do alkoholu etylowego zalicza się nie tylko wyroby zaklasyfikowane do poszczególnych kodów CN wymienionych w definicji zawartej w art. 20 dyrektywy strukturalnej oraz art. 93 u.p.a., lecz także produkty zaklasyfikowane do innych kodów CN w sytuacji, gdy zawierają one w swoim składzie alkohol etylowy klasyfikowany do kodu CN 2207 lub 2208.

Tego rodzaju szeroka definicja alkoholu etylowego ma na celu zapobieganie sytuacjom, w których napoje alkoholowe przeznaczone do konsumpcji (zawierające istotną zawartość alkoholu etylowego) mogłyby być produkowane i sprzedawane bez podatku akcyzowego, ponieważ byłyby klasyfikowane do innych kodów CN niż wprost wymienione w przepisach akcyzowych. Taki przypadek miał miejsce przed przystąpieniem Polski do UE, kiedy na polskim rynku popularny był poncz – klasyfikowany do kodu CN właściwego dla aromatów spożywczych nieobjętych akcyzą. Obecne przepisy akcyzowe zapobiegają tego rodzaju przypadkom obejścia opodatkowania akcyzą. Jednocześnie należy zaznaczyć, że przepisy te nie miały na celu opodatkowania każdej ilości alkoholu etylowego zawartego w produktach nieakcyzowych. W szczególności nakładanie akcyzy na produkty nieprzeznaczone do konsumpcji przez ludzi jest niedopuszczalne w świetle celów tych przepisów. W efekcie niedopuszczalne na podstawie prawa unijnego oraz prawidłowej interpretacji przepisów krajowych byłoby domaganie się akcyzy od kosmetyków czy też artykułów chemii gospodarczej zawierających w swoim skła-

działu alkohol etylowy klasyfikowany do kodów CN 2208 lub 2207. Tego rodzaju towary nie są przeznaczone i faktycznie nie nadają się do konsumpcji spożywczej przez ludzi. Poza tym produkty tego rodzaju są o wiele droższe niż napoje alkoholowe z akcyzą w cenie. W efekcie nakładanie akcyzy na te produkty czy też alkohol w nich zawarty byłoby sprzeczne z celami wyrażonymi w dyrektywie strukturalnej.

3. Zasady klasyfikacji CN

Klasyfikacja taryfowa polega na przyporządkowaniu określonego towarowi właściwej podpozycji Nomenklatury Scalonej, która jest jedną z dwóch części Wspólnej Taryfy Celnej. Stanowi ona systematyczny i hierarchiczny zbiór towarów podzielonych na duże grupy towarowe, które są podzielone na 21 sekcji (np. produkty mineralne), działy (2 cyfry CN), pozycje (4 cyfry CN), podpozycje (6 cyfr CN) oraz kody CN (8 cyfr CN). Tak usystematyzowana nomenklatura zawarta jest w rozporządzeniu Rady nr 2658/87.

Rozporządzenie to w załączniku I zawiera szczegółową nomenklaturę celną, która jest aktualizowana corocznie. Przyporządkowanie danego towaru do podpozycji (kodu CN), wskazanej w załączniku nr 1 do ustawy, powoduje, że dany towar jest uznawany za wyrób akcyzowy (jednocześnie należy zaznaczyć, że w odniesieniu do szerokiej definicji paliw oraz alkoholu etylowego za wyroby akcyzowe mogą zostać również uznane towary przyporządkowane do podpozycji kodów CN niewymienionych w załączniku nr 1 do ustawy).

Nomenklatura Scalona (CN) jest oparta na Zharmonizowanym Systemie Oznaczania i Kodowania Towarów (HS). System HS powstał na mocy Międzynarodowej konwencji w sprawie zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów sporządzonej w Brukseli dnia 14 czerwca 1983 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 11, poz. 62, zał.). Stroną konwencji jest UE, w wyniku czego Nomenklatura Scalona (CN) jest to 6 cyfr (podpozycje) w pełni zgodna z systemem HS, który jest przyjęty na świecie przez większość państw przemysłowych.

Prawidłowa klasyfikacja towaru do kodu CN wymaga uwzględnienia dwóch podstawowych kryteriów. Po pierwsze, istotne są właściwości materiałowe towaru (w tym przede wszystkim skład towaru), jak również proces jego produkcji. Po drugie, istotne znaczenie ma przeznaczenie towaru lub jego funkcja.

Niemniej jednak w zakresie klasyfikacji (przyporządkowania) towaru do danego kodu CN należy w pierwszej kolejności kierować się Ogólnymi Regułami Interpretacji Nomenklatury Scalonej (ORINS). Reguły te zostały zawarte w załączniku I do rozporządzenia Rady nr 2658/87. Zgodnie z tymi regułami tytuły sekcji, działów i rozdziałów Nomenklatury Scalonej służą jedynie za wskazówkę. Natomiast dla klasyfikacji

istotne są treść pozycji oraz uwagi do sekcji i działów, które mają na celu rozwiązywanie potencjalnych sprzeczności pomiędzy poszczególnymi sekcjami, działami lub pozycjami. Aby to osiągnąć, uwagi te:

- 1) definiują pierwszeństwo określonej sekcji, rozdziału lub pozycji (tzw. uwagi dotyczące przyporządkowania lub wykluczenia);
- 2) ustalają definicje, wyczerpujące wyliczenia lub typowe przykłady albo
- 3) ustalają reguły dotyczące towarów, które jako takie nie są bezpośrednio ujęte w pozycji.

Reguła 2a ORINS rozszerza pozycje obejmujące towary kompletne lub gotowe o wyroby niekompletne lub niegotowe czy też rozmontowane lub niezmontowane, pod warunkiem że towary te noszą już zasadnicze cechy towaru kompletnego. Z kolei reguła 2b rozszerza zakres pozycji CN o towary zawierające również inne materiały niż materiał, który wskazuje treść pozycji. W przypadku gdy dany towar można przyporządkować do dwóch pozycji CN, zastosowanie znajdą kolejne reguły klasyfikacyjne. Sytuacja taka może wystąpić w szczególności wówczas, gdy towar składa się z dwóch materiałów (surowców) lub służy do dwóch celów, które są ujęte w różnych pozycjach CN. W tego rodzaju sytuacjach należy zastosować zasady wynikające z reguły 3a. Składa się ona z trzech metod klasyfikacji i metody te należy stosować w następującej kolejności:

- 1) klasyfikacja w pozycji z dokładniejszym opisem towaru;
- 2) klasyfikacja według materiału lub komponentu, który nadaje towarowi jego zasadniczy charakter;
- 3) klasyfikacja wymieniona w nomenklaturze jako ostatnia.

W celu klasyfikacji towaru z dokładniejszym opisem należy porównać brzmienie pozycji, do których towar może potencjalnie zostać przyporządkowany. Trzeba jednak pamiętać, że przepisy ogólne, w tym również ta reguła klasyfikacji, nie mogą mieć zastosowania, jeżeli uwaga do sekcji lub działu podaje rozwiązania dla dwóch potencjalnie nachodzących na siebie klasyfikacji (np. wyklucza dany towar z jednej z możliwych pozycji). Do dokładniejszej pozycji CN nie można się odwoływać również w sytuacji, kiedy każda ze wstępnie wybranych pozycji odnosi się tylko do części materiału, z którego składa się towar. W takim przypadku należy uwzględnić znaczenie poszczególnych części dla towaru jako całości. Taka zasada wynika z kolejnej reguły (3b). W przypadkach gdy towar składa się co najmniej z dwóch materiałów lub komponentów, dla celów klasyfikacji istotne jest, który z materiałów lub komponentów nadaje zasadniczy charakter danemu towarowi (oczywiście, jeżeli jest to możliwe do ustalenia). Jednocześnie w celu ustalenia zasadniczego charakteru danego towaru należy uwzględnić takie podstawowe cechy materiału lub komponentu, jak: ilość, waga, wartość oraz przeznaczenie lub funkcja tego materiału w odniesieniu do całego towaru. Również w związku z regułą 3b trzeba uwzględnić, że wszelkie uwa-

gi szczegółowe do sekcji lub pozycji związane z mieszaninami, wyrobami złożonymi czy też zestawami mają pierwszeństwo przed tą regułą. Jeżeli powyższe dwie metody klasyfikacji nie dały rezultatu (choćby ze względu na brak możliwości określenia zasadniczego charakteru towaru), należy zastosować regułę 3c, tj. klasyfikować towar do pozycji, która występuje jako ostatnia w CN (czyli oznaczona jest wyższym kodem). W sytuacji, gdy powyższe metody klasyfikacji nie dają rezultatów, tj. nie pozwalają na przyporządkowanie danego towaru do konkretnego kodu CN, reguła 4 pozwala na przyporządkowanie danego towaru do kodu CN właściwego dla towaru podobnego. W praktyce tego rodzaju klasyfikacja do kodu CN towaru podobnego nie powinna wystąpić ze względu na systematyczną strukturę wszystkich rodzajów materiałów i przeznaczeń, a także ze względu na fakt, że Scalona Nomenklatura wskazuje w wielu przypadkach kody CN dla towarów pozostałych w ramach danej pozycji.

Ogólne reguły klasyfikacji towarów zawierają również szczególne zasady (reguła 5) dotyczące klasyfikacji futerałów lub opakowań. W związku z tym, że wyroby akcyzowe opodatkowane są co do zasady od ilości wyrobów, a nie ich wartości (wyjątek stanowią wyroby tytoniowe), kwestia klasyfikacji danego opakowania, w którym umieszczone są wyroby akcyzowe, co do zasady nie będzie wpływała na wysokość opodatkowania akcyzą.

Ostatnia reguła ogólna klasyfikacji odnosi się do przyporządkowania danego towaru do podpozycji CN. Zasadniczo przyporządkowanie danego towaru do podpozycji powinno nastąpić po określeniu 4-cyfrowej pozycji CN (np. CN 2710). Aby tego dokonać, należy odpowiednio stosować powyższe reguły, przy czym trzeba pamiętać, aby stosować uwagi do podpozycji oraz rozważać podpozycje na tym samym poziomie podziału. W tym celu należy na wstępie określić 5-cyfrową podpozycję, a następnie 6-cyfrową podpozycję systemu HS. Następnie trzeba przejść do 8-cyfrowej podpozycji, gdzie konieczne jest uwzględnienie uwag sporządzonych przez UE (klasyfikacja do podpozycji 6-cyfrowej powinna być bowiem taka sama, zarówno w przypadku klasyfikacji HS, jak i klasyfikacji CN).

Oprócz powyższych ogólnych reguł klasyfikacji towarów należy również pamiętać, że Taryfa Celna, w tym Nomenklatura Scalona, występuje w wielu wersjach językowych. W efekcie nie można wykluczyć sytuacji, kiedy różne wersje językowe mogłyby prowadzić do przyporządkowania danego towaru do różnych podpozycji CN. W takiej sytuacji należy zwrócić uwagę na fakt, że wiążące wersje językowe to angielska i francuska. W konsekwencji, jeżeli polska wersja językowa Taryfy prowadziła do innych rezultatów niż angielska czy francuska, dany towar należałoby zaklasyfikować według wersji angielskiej lub francuskiej.

W celu ułatwienia klasyfikacji w Zharmonizowanym Systemie oraz w celu zapewnienia jednolitej klasyfikacji HS Światowa Organizacja Cł wydała wyjaśnienia

i wskazówki dotyczące klasyfikacji taryfowej. Wyjaśnienia do nomenklatury HS nie są objęte umową międzynarodową o Zharmonizowanym Systemie, w związku z czym nie są one wiążące ani dla podmiotów, ani organów celnych. Niemniej jednak w praktyce stanowią istotną wskazówkę co do prawidłowej klasyfikacji towarów. W efekcie w procesie klasyfikacji danego towaru bardzo istotna jest weryfikacja przyporządkowania danego towaru do podpozycji CN z wyjaśnieniami do Nomenklatury HS. Na istotną wagę i rangę tych wyjaśnień pomimo braku mocy wiążącej zwracają uwagę zarówno polskie sądy administracyjne, jak i TSUE. W Polsce wyjaśnienia do HS publikowane są w Monitorze Polskim w formie obwieszczenia Ministra Finansów. Oprócz wyjaśnień do systemu HS Komisja Europejska wydaje noty wyjaśniające do Nomenklatury Scalonej UE. Wyjaśnienia te również nie mają charakteru wiążącego (są one publikowane w Dzienniku C), natomiast stanowią dodatkowe (uzupełniające) wyjaśnienia do Zharmonizowanego Systemu. Ich ranga jest także podkreślana przez orzecznictwo krajowe i unijne. W praktyce obydwie grupy wyjaśnień są podstawą do klasyfikacji danego towaru do konkretnej podpozycji CN.

W zakresie klasyfikacji szeregu towarów istotne znaczenie mają również orzecznictwo TSUE oraz wiążące informacje taryfowe wydane dla innych podmiotów. Wprawdzie wiążące informacje taryfowe wydane dla danego podmiotu nie mają mocy wiążącej dla innych podmiotów, jednak stanowią cenną wskazówkę co do prawidłowego przyporządkowania danego towaru do konkretnej podpozycji CN. W tym celu należy zwrócić uwagę na fakt, że Komisja Europejska stworzyła bazę wiążących informacji taryfowych, jakie zostały wydane przez organy celne UE (*EBTI data base*). Informacje uzyskane w bazie wiążących informacji taryfowych powinny więc stanowić dodatkowy element procedury prawidłowego przyporządkowania danego towaru do kodu CN. Od 1 stycznia 2015 r. pomocne są również wiążące informacje akcyzowe wydawane dla podatników akcyzy od wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych. WIA wydawane dla innych podmiotów są publikowane przez Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu na stronach Biuletynu Informacji Publicznej. Podobnie jak WIT, WIA wydane dla innych podmiotów nie stanowią żadnej ochrony prawnej dla podmiotów innych niż wnioskodawca.

Jak wynika z powyższych zasad klasyfikacyjnych, prawidłowa klasyfikacja towarów, w tym przypadku wyrobów akcyzowych, uzależniona jest od bardzo wielu kryteriów. Dodatkowo w przypadku wyrobów energetycznych prawidłowa klasyfikacja może być procesem złożonym ze względu na fakt, że wyroby gotowe, jak również półprodukty powstają w wyniku szeregu skomplikowanych procesów przetwarzania. Także ich końcowe przeznaczenie może wpływać na prawidłową klasyfikację. W związku z tym, że nieprawidłowa klasyfikacja danego wyrobu może powodować istotne ryzyka podatkowe w akcyzie (brak opodatkowania, zastosowanie złej staw-

ki lub też niespełnienie warunków do stosowania zwolnień od akcyzy), niezbędny jest prawidłowy przebieg procesu klasyfikacji nowych wyrobów wytwarzanych przez producentów wyrobów akcyzowych czy też przez podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu. W celu zapewnienia prawidłowej klasyfikacji wyrobów akcyzowych niezbędna jest współpraca wielu specjalistów w ramach danego przedsiębiorstwa. Niewystarczająca będzie bowiem najlepsza wiedza osób z działu produkcji oderwana od wiedzy prawno-podatkowej czy też handlowej. W efekcie współpraca działu produkcji, działu sprzedaży oraz osób odpowiedzialnych za kwestie prawno-podatkowe powinna zapewnić prawidłową klasyfikację CN dla celów akcyzy. W przypadku wątpliwości dotyczących prawidłowej klasyfikacji podatnicy powinni zasięgnąć opinii podmiotu zewnętrznego czy też sprawdzić klasyfikację stosowaną przez inne podmioty z danej branży.

Reasumując kwestię znaczenia klasyfikacji taryfowej dla celów akcyzy, należy zauważyć, że często występują sytuacje, w których naczelnicy urzędów celnych dokonują klasyfikacji taryfowej przez pryzmat opodatkowania akcyzą. Przykładem takim są rozpuszczalniki, które co do zasady nie są wyrobami akcyzowymi, ale jeżeli zawierają znaczącą ilość alkoholu etylowego, często są klasyfikowane jako alkohol etylowy skażony. Takie podejście naczelników urzędów celnych należy uznać za nieuzasadnione rozszerzanie zakresu opodatkowania akcyzą, a jednocześnie jako wadliwą klasyfikację dla celów akcyzy. Działania tego rodzaju są szczególnie rażące, kiedy w innych państwach członkowskich UE klasyfikacja danego wyrobu do określonego kodu CN nie budzi żadnych wątpliwości, ponieważ nie jest determinowana przez opodatkowanie akcyzą. Niestety, działania takie są wspierane przez Ministerstwo Finansów, które przez rozszerzanie zakresu towarów uznawanych za wyroby akcyzowe chce sobie zapewnić możliwości kontroli nad ich produkcją i dystrybucją. Efekty tego rodzaju nieuprawnionych działań są jednak szkodliwe dla polskiej gospodarki i polskich przedsiębiorców, którzy często nie mogą konkurować z wyrobami wytwarzanymi w innych państwach UE, gdzie nie istnieją rygory i ograniczenia wynikające z uznania danego towaru za wyrób akcyzowy.

Ze względu na powyższe wątpliwości oraz ryzyka we wszystkich przypadkach, w których mogą wystąpić obiektywne wątpliwości co do klasyfikacji danego wyrobu akcyzowego czy samochodu osobowego dla celów akcyzy, jego producent i/lub dystrybutor przed podjęciem działalności powinni uzyskać wiążącą informację akcyzową, która w sposób skuteczny zabezpieczy dany podmiot przed kwestionowaniem zasad opodatkowania akcyzą tego wyrobu. Niestety instytucja ta została wprowadzona dopiero 1 stycznia 2015 r. Należy ją wykorzystywać umiejętnie również w przypadku sporów dotyczących transakcji dokonywanych przed tym okresem, tj. wnioskować o jej wydanie na przyszłość, tak aby potwierdzić prawidłowość swojej interpretacji co do przeszłości.

4. Zmiany w Nomenklaturze Scalonej

W związku z tym, że CN ulega corocznie zmianom (Komisja Europejska wydaje stosowne rozporządzenie zmieniające z mocą od 1 stycznia nowego roku), ustawodawca wprowadził do ustawy zastrzeżenie, że zmiany w Nomenklaturze Scalonej nie powodują zmian w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych, jeżeli nie zostały one zawarte również w przepisach ustawy o podatku akcyzowym. W rezultacie w przypadku zmiany Nomenklatury Scalonej od 1 stycznia 2010 r. wszelkie zmiany klasyfikacji CN towarów klasyfikowanych jako wyroby akcyzowe nie pociągały za sobą zmian w opodatkowaniu akcyzą, zarówno w zakresie uznania danego towaru za wyrób akcyzowy, jak i w zakresie poszczególnych elementów opodatkowania w przypadku wyrobów akcyzowych (tj. stawek akcyzy, prawa do stosowania zwolnień od akcyzy czy też warunków stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy). Analogiczne zasady mają zastosowanie także do opodatkowania akcyzą samochodów osobowych, które klasyfikowane są do opodatkowania akcyzą również na podstawie klasyfikacji do danego kodu CN 8703.

Jednocześnie należy pamiętać, że zmiany Nomenklatury Scalonej nie mają wpływu na opodatkowanie danych wyrobów akcyzowych tak długo, jak zmiany te nie zostaną jednocześnie dokonane w ustawie o podatku akcyzowym. Przepis ten nie odnosi się natomiast do zmian wyjaśnień czy też not do Nomenklatury Scalonej. Wyjaśnienia i noty do CN nie mają bowiem charakteru wiążącego. Nie stanowią one źródła prawa, a są jedynie narzędziem pomocnym do klasyfikacji towarów do prawidłowego kodu CN. W efekcie, jeżeli w wyniku zmian not do Nomenklatury Scalonej dany towar będzie trzeba klasyfikować do innego kodu CN, skutki podatkowe w akcyzie nie będą uzależnione od odpowiednich zmian zawartych w ustawie (będą one natychmiastowe). Mając na uwadze powyższe, należy monitorować i reagować na zmiany not i wyjaśnień do Nomenklatury Scalonej. Zmiany te mogą wpływać nie tylko na samą klasyfikację danego towaru do kategorii wyrobów akcyzowych, lecz także na stawkę akcyzy, prawo i zasady korzystania ze zwolnień od akcyzy czy też przemieszczania wyrobów akcyzowych. Wpływ tego rodzaju zmian not do CN można było zaobserwować w okresie obowiązywania ustawy akcyzowej z 2004 r., kiedy to niektóre kategorie pojazdów typu *pick-up* mogły zostać uznane za samochody osobowe, pomimo że dotychczas były one klasyfikowane do kodu CN właściwego dla samochodów ciężarowych (CN 8704). W tym przypadku zmiana noty do CN była szczególnie skrupulatnie podnoszona przez organy podatkowe, które starały się klasyfikować do kodu CN 8703 (samochody osobowe) jak największą grupę samochodów typu *pick-up*, tak aby pobrać akcyzę. Niestety, tego rodzaju działania organów podatkowych były bardzo często podejmowane w oderwaniu od podstawowych zasad klasyfikacji towarów oraz innych elementów zawartych w wyjaśnieniach i notach do CN (przede wszystkim organy podatkowe nie brały pod uwagę głównego przeznaczenia danego pojazdu).

Art. 4. Ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych przepisów nie mają zastosowania do akcyzy.

W tym przepisie ustawodawca jednoznacznie wskazał, że zwolnienia i ulgi podatkowe udzielone na podstawie odrębnych przepisów nie mają zastosowania w przypadku opodatkowania podatkiem akcyzowym. W rezultacie zwolnienia o charakterze podmiotowym, udzielone na podstawie przepisów innych ustaw, w tym ustaw podatkowych, nie mają zastosowania w stosunku do opodatkowania podatkiem akcyzowym. W związku z tym zwolnienia od akcyzy wynikają jedynie z przepisów akcyzowych. Zakres zwolnień od akcyzy został szczegółowo określony w rozdziale 6 działu II „Zwolnienia” ustawy. Przepisy art. 30–39 u.p.a. wskazują wyroby akcyzowe, które mogą być zwolnione od akcyzy, czynności i zdarzenia, które mogą podlegać zwolnieniu, oraz warunki formalne, jakie należy spełnić, aby korzystać ze zwolnienia od akcyzy. Dodatkowo ustawa o podatku akcyzowym w art. 38 zobowiązuje Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad dotyczących korzystania ze zwolnień od akcyzy. Na mocy art. 39 u.p.a. Minister Finansów został uprawniony do wprowadzenia dodatkowych zwolnień od akcyzy, które nie zostały zawarte w treści ustawy. Co do zasady celem ustawodawcy było, aby w ustawie o podatku akcyzowym zostały zawarte wszystkie zwolnienia obligatoryjne, tj. takie, które Polska jest zobowiązana wprowadzić do przepisów krajowych na mocy postanowień prawa unijnego. W przepisach wykonawczych z kolei miały zostać zawarte zwolnienia fakultatywne, tj. takie, które Polska jest uprawniona wprowadzić do krajowych przepisów, natomiast nie jest do tego zobowiązana. Niestety tego rodzaju założenie nie zostało konsekwentnie zrealizowane w przepisach akcyzowych, ponieważ ustawa o podatku akcyzowym zawiera w swojej treści zwolnienia od akcyzy, które są fakultatywne (np. zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych).

Na mocy art. 31, 38 oraz 39 u.p.a. Minister Finansów wydał:

- 1) rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego;
- 2) rozporządzenie w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego oraz
- 3) rozporządzenie w sprawie dokumentu dostawy, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy,

które określają m.in.:

- 1) dodatkowe warunki i tryb zwolnień od akcyzy, o których mowa w ustawie;
- 2) sytuacje, w których dla zastosowania zwolnienia od akcyzy nie muszą być spełnione określone warunki wynikające z ustawy;
- 3) dodatkowe zwolnienia od akcyzy, które wynikają z postanowień prawa unijnego;
- 4) szczegółowy zakres i tryb zwolnień od akcyzy stosowanych dla instytucji międzynarodowych.

Co istotne, zwolnienia od akcyzy nie zostały zawarte w innych rozporządzeniach wykonawczych do ustawy o podatku akcyzowym. Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że zwolnienia od akcyzy mogą wynikać jedynie bezpośrednio z treści ustawy o podatku akcyzowym lub z wyżej wymienionych trzech rozporządzeń Ministra Finansów. Takie brzmienie przepisów akcyzowych nie wyklucza jednak sytuacji, w której ustawodawca, na mocy ustawy szczególnej, mógłby zwolnić określone czynności lub określone podmioty z akcyzy. W takim jednak przypadku ustawa szczególna musiałaby jednocześnie zmienić zapis ustawy o podatku akcyzowym przez wprowadzenie do niej zwolnienia od akcyzy dla określonej transakcji czy też określonego podmiotu. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym mogą bowiem zostać zmienione na mocy przepisów ustawy szczególnej. W praktyce jednak wprowadzanie zwolnień od akcyzy na mocy przepisów szczególnych byłoby trudne do przeprowadzenia ze względu na powszechny charakter opodatkowania akcyzą wyrobów akcyzowych oraz istotne ograniczenia wynikające z przepisów prawa wspólnotowego.

Art. 5. Czynności lub stany faktyczne, o których mowa w art. 8 ust. 1–5, art. 9 ust. 1, art. 9a ust. 1 i 2, art. 9b ust. 1 i 2, art. 9c ust. 1 i 2 oraz art. 100 ust. 1 i 2, są przedmiotem opodatkowania akcyzą niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Na podstawie art. 5 u.p.a. opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają również czynności i stany faktyczne wymienione w art. 8 ust. 1–5, art. 9 ust. 1, art. 9a ust. 1 i 2, art. 9b ust. 1 i 2, art. 9c ust. 1 i 2 oraz art. 100 ust. 1 i 2 u.p.a. – w sytuacji, gdy zostały dokonane bez zachowania warunków i form określonych przepisami prawa. W konsekwencji, jeżeli strony transakcji dokonają sprzedaży wyrobów akcyzowych w drodze umowy, która na podstawie przepisów prawa cywilnego będzie czynnością nieważną lub bezskuteczną, czynność tego rodzaju w dalszym ciągu będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Opodatkowanie to nie jest również wykluczone w sytuacji, gdy dana czynność zostanie dokonana z naruszeniem innych przepisów niż przepisy prawa cywilnego. Na przykład akcyza będzie należna również w przypadku, gdy wyroby akcyzowe zostały wprowadzone na terytorium Polski z państw trzecich (np. w wyniku dokonanego przemytu). W takim przypadku – pomimo że dane działanie naruszało przepisy prawa celnego – czynność ta będzie w świetle przepisów podatkowych traktowana jako import podlegający opodatkowaniu akcyzą. Innym przykładem opodatkowania czynności wykonywanych niezgodnie z przepisami będzie produkcja wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym. W takiej sytuacji opodatkowaniu podatkiem akcyzowym będą podlegać wyroby akcyzowe w momencie zakończenia produkcji. Należy jednak zaznaczyć, że w sytuacji naruszenia przepisów publicznoprawnych (administracyjnych lub karnych) oprócz obowiązku zapłaty należnej kwoty akcyzy podmiot dokonujący tych

czynności zostanie pociągnięty do odpowiedzialności karnej, w tym karno-skarbowej lub administracyjnej.

Powyższy przepis wskazuje specyfikę podatku akcyzowego. Otóż odmiennie niż w przypadku pozostałych podatków, w tym również podatku VAT, opodatkowaniu podlegają określone czynności lub stany faktyczne, których przedmiotem są wyroby akcyzowe lub samochody osobowe. W efekcie opodatkowaniu akcyzą co do zasady nie podlegają transakcje w rozumieniu cywilnoprawnym, takie jak chociażby sprzedaż czy dostawa, lecz określone czynności, np. produkcja czy też nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych. Ustawa o podatku akcyzowym, wskazując zakres czynności opodatkowanych, odnosi się do określonych czynności i zdarzeń. Jeżeli natomiast odnosi się do transakcji sprzedaży, należy pamiętać, że również to pojęcie zostało szeroko zdefiniowane w treści obowiązującej ustawy. Sprzedaż jako taka została oderwana od definicji zawartej w kodeksie cywilnym. Dodatkowo odrębne, szerokie pojęcie sprzedaży zostało zdefiniowane w art. 9a ust. 2 dla celów opodatkowania wyrobów węglowych, suszu tytoniowego oraz wyrobów gazowych. Ze względu na specyfikę opodatkowania akcyzą dokonanie czynności opodatkowanej z naruszeniem warunków wynikających z innych przepisów prawa (np. produkcja napojów alkoholowych czy też paliw silnikowych bez koncesji) nie będzie wpływało na obowiązek podatkowy w akcyzie, który powstanie w wyniku czynności faktycznej, jaką jest produkcja. Także w przypadku transakcji międzynarodowych istotne dla akcyzy jest fizyczne przemieszczenie wyrobu akcyzowego z lub do Polski, a nie skuteczność transakcji zakupu czy sprzedaży z punktu widzenia przepisów prawa cywilnego. Tak szerokie opodatkowanie akcyzą, oderwane od pozostałych przepisów, nie oznacza jednak, że organy podatkowe są uprawnione do poboru akcyzy w każdym przypadku od każdego podmiotu. Na przykład niedopuszczalne jest, aby organy państwa czerpały korzyści podatkowe z czynności kradzieży wyrobów akcyzowych. Wprawdzie w przypadku kradzieży wyroby akcyzowe zostały wcześniej wyprodukowane lub przywiezione na teren kraju, jednak czynnością, która będzie rodziła obowiązek zapłaty akcyzy, jest wyprowadzenie wyrobu akcyzowego poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy. W sytuacji kradzieży do takiej czynności dochodzi bez zgody i często wiedzy podmiotu okradzonego – producenta czy też podmiotu prowadzącego skład podatkowy. W efekcie w takim przypadku nie można powiedzieć, że kradzież wyrobu akcyzowego skutkuje obowiązkiem zapłaty akcyzy przez podmiot okradziony. Jeżeli już organy podatkowe dążyłyby do poboru akcyzy, do czego mają prawo i co jest ich obowiązkiem, powinny swoje działania ukierunkować na podmiot, który dokonał kradzieży, a nie podmiot okradziony. Nie można się jednocześnie zgodzić, że konieczność opodatkowania akcyzą podmiotu okradzonego wynika z faktu, że wyroby przez niego wyprowadzone lub sprowadzone do Polski zostały wydane do konsumpcji. Braku możliwości opodatkowania akcyzą nie powinien zmieniać fakt, że wyroby akcyzowe, tak jak każde inne towary należące do przedsiębiorców, podlegają ubezpieczeniu od kradzieży.

Art. 6. Do postępowań w sprawach wynikających z przepisów niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 poz. 749, z późn. zm.), chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

Przedmiotowy przepis został ustanowiony przede wszystkim dlatego, że właściwi w sprawie podatku akcyzowego są naczelnicy urzędów celnych, którzy na co dzień nie stosowali ordynacji podatkowej dla celów poboru należności celnych. Podatek akcyzowy jest podatkiem, a nie należnością celną, natomiast przepis ten jednoznacznie potwierdza, że do poboru akcyzy mają zastosowanie wszystkie zasady i procedury zawarte w ordynacji podatkowej. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. nie zawierała przepisu analogicznego do art. 6 u.p.a., co czasami powodowało wątpliwości i błędy po stronie urzędów celnych, które stosowały przepisy proceduralne wynikające z regulacji celnych. Brak konieczności wskazywania, że w przypadku akcyzy mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa, wynika z art. 2 § 1 o.p. Stosownie do treści tego artykułu ordynację podatkową stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa. W celu wyeliminowania jakichkolwiek wątpliwości w tym zakresie dodano art. 6 u.p.a., który wskazuje, że do postępowań w sprawach wynikających z przepisów akcyzowych stosuje się przepisy ordynacji podatkowej. Nie oznacza to jednak, że przepisy ordynacji podatkowej stosuje się w sprawach akcyzy jedynie do postępowań podatkowych. Przepisy tej ustawy mają bowiem zastosowanie w pełnym zakresie. Jedynie ustawa o podatku akcyzowym może wprowadzać specyficzne przepisy dotyczące zasad niewynikających z ordynacji podatkowej, np. zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych dostarczonych wewnątrz-wspólnotowo dokonuje się na podstawie ustawy o podatku akcyzowym według procedury określonej w przepisach akcyzowych. Należy zaznaczyć jednocześnie, że jest to postępowanie odrębne od postępowania o stwierdzenie nadpłaty, które wynika z przepisów ordynacji podatkowej. Zwrot akcyzy na podstawie przepisów akcyzowych jest również niezależny od postępowania w sprawie określenia kwoty podatku akcyzowego należnego za dany okres rozliczeniowy. W efekcie wszczęcie postępowania podatkowego w akcyzie nie wpływa na procedurę zwrotu akcyzy wynikającą ze szczególnych postanowień przepisów akcyzowych.

Należy również pamiętać, że w odniesieniu do kontroli nad produkcją i przemieszczaniem wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zastosowanie mają przepisy ustawy o Służbie Celnej, w tym przepisy o kontroli akcyzowej. Przepisy te zawierają specyficzne zasady dotyczące sprawowania kontroli obrachunkowej oraz stałego nadzoru nad wykonywaniem czynności objętych kontrolą. Przepisy o kontroli akcyzowej odwołują się do przepisów proceduralnych zawartych w ustawie o Służbie Celnej. Niemniej jednak należy pamiętać, że postanowienia ustawy o Służbie Celnej są w tym zakresie ramowe i w kwestiach nieuregulowanych odnoszą się do przepi-

sów ordynacji podatkowej. W rezultacie należy uznać, że ordynacja podatkowa ma powszechne zastosowanie w sprawach akcyzy, jak również pośrednie zastosowanie w sprawach kontroli akcyzowej. Jedynie specyficzne zasady wynikające z konstrukcji akcyzy mogą wprowadzać szczególne rozwiązania i procedury niewynikające z ordynacji podatkowej. W takich przypadkach pierwszeństwo mają przepisy akcyzowe.

Art. 7. 1. Jednostką współpracy administracyjnej w dziedzinie akcyzy jest centralne biuro łącznikowe (ELO), usytuowane w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które wykonuje zadania w zakresie współpracy administracyjnej w dziedzinie akcyzy, o których mowa w rozporządzeniu Rady (WE) nr 2073/2004 z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych (Dz. Urz. UE L 359 z 04.12.2004, str. 1).

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wyznaczyć, w drodze zarządzenia, również inną jednostkę do współpracy administracyjnej w dziedzinie akcyzy, określonej w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 1, określając zakres jej obowiązków, a także zasady jej współpracy z organami podatkowymi w zakresie akcyzy.

Spis treści

1. Współpraca administracyjna w akcyzie	116
2. Centralne biuro łącznikowe	118

1. Współpraca administracyjna w akcyzie

Obecność Polski w UE wymaga ścisłej współpracy administracyjnej w zakresie wymiany informacji dotyczących podatku akcyzowego. Ścisła współpraca w zakresie akcyzy jest wymagana w celu zwalczania oszustw podatkowych oraz prawidłowej implementacji postanowień dyrektyw akcyzowych. Podstawą prawną współpracy między organami administracyjnymi poszczególnych państw członkowskich jest rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz. Urz. UE L 121 z 8.05.2012, s. 1, z późn. zm.). Rozporządzenie to wzmacnia współpracę pomiędzy organami podatkowymi właściwymi w zakresie akcyzy, zapewnia bezpośredni kontakt między komórkami akcyzowymi poszczególnych państw członkowskich, a także przyspiesza wymianę informacji. Przepisy tego rozporządzenia wprowadzają jasne i wiążące państwa członkowskie zasady współpracy, jak również wymagają automatycznej oraz doraźnej (spontanicznej) wymiany informacji. Przedmiotowe rozporządzenie wskazuje warunki, a także organy podatkowe właściwe w zakresie akcyzy w poszczególnych państwach członkowskich, które są zobowiązane do współpracy wzajemnej oraz współpracy z Komisją Europejską. Przepisy

w tym zakresie wprowadzają również procedury pozwalające właściwym organom podatkowym współpracować i wymieniać informacje, głównie drogą elektroniczną, w celu prawidłowego określenia kwoty akcyzy do zapłaty.

W rezultacie poszczególne państwa członkowskie są zobowiązane poinformować wszystkie państwa członkowskie oraz Komisję Europejską o właściwym organie wyznaczonym do realizacji postanowień wyżej wymienionego rozporządzenia. Władze każdego państwa członkowskiego są również zobowiązane do wyznaczenia centralnego biura łącznikowego, które będzie odpowiedzialne za kontakty z biurami łącznikowymi w innych państwach członkowskich UE.

W ramach współpracy administracyjnej na żądanie jednego państwa drugie państwo jest zobowiązane do przekazania informacji, które mogą pomóc w prawidłowym określeniu podatku akcyzowego. Aby spełnić dane żądanie, państwo członkowskie, które zostało poproszone o przekazanie informacji, może przeprowadzić niezbędne postępowanie, by uzyskać wymagane informacje. Przepływ informacji pomiędzy państwami członkowskim oparty jest na standardowych lub skróconych formularzach.

Informacje powinny zostać udzielone jak najszybciej, aczkolwiek nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia otrzymania prośby. Jeżeli jednak państwo członkowskie nie jest w stanie udzielić informacji w tym terminie, jest ono zobowiązane natychmiast poinformować o tym adresata prośby ze wskazaniem przyczyn oraz możliwego terminu spełnienia prośby. W ramach porozumienia pomiędzy państwami członkowskimi przedstawiciele organów wnioskujących o informacje mogą być obecni, tzn. uczestniczyć w pracach organów odpowiedzialnych za udzielenie informacji w innym państwie członkowskim. W celu sprawnej wymiany informacji oraz efektywnej kontroli państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o wspólnej i jednoczesnej kontroli podatników w swoich krajach.

Właściwe organy w zakresie akcyzy są również zobowiązane do automatycznego (regularnego lub doraźnego) przekazywania informacji, które mogą pomóc określić prawidłowe kwoty akcyzy do zapłaty. Informacje te przekazywane są właściwym organom podatkowym innych państw członkowskich/innego państwa członkowskiego w trzech przypadkach:

- 1) gdy nieprawidłowość lub naruszenie przepisów akcyzowych wystąpiły albo istnieje podejrzenie wystąpienia nieprawidłowości w innym państwie członkowskim;
- 2) gdy nieprawidłowość lub naruszenie przepisów akcyzowych wystąpiły na terenie jednego państwa członkowskiego i istnieje podejrzenie, że będą one miały konsekwencje w innym państwie członkowskim;
- 3) kiedy istnieje podejrzenie przestępstwa lub utraty wpływów z akcyzy w innym państwie członkowskim.

Jednakże poza tymi trzema sytuacjami właściwe władze państwa członkowskiego są uprawnione do doraźnego, spontanicznego przesyłania informacji. Państwa członkowskie w określonych sytuacjach są również uprawnione do wymiany informacji z właściwymi władzami podatkowymi państw trzecich spoza UE. Należy jednocześnie zaznaczyć, że postanowienia przedmiotowego rozporządzenia nie mogą stanowić podstawy do nałożenia przez właściwe władze państwa członkowskiego dodatkowych obowiązków na podatników akcyzy w związku z realizacją próśb i żądań innych państw członkowskich.

Rozporządzenie to nakłada również na wszystkie państwa członkowskie obowiązek prowadzenia odpowiednich rejestrów podmiotów prowadzących składy podatkowe, posiadających status zarejestrowanych odbiorców, jak również rejestru obszarów będących składami podatkowymi. W Polsce tego rodzaju rejestr jest prowadzony przez Ministerstwo Finansów na podstawie art. 18 ust. 3 u.p.a.

Współpraca administracyjna państw członkowskich UE na podstawie rozporządzenia podlega okresowej weryfikacji przez poszczególne państwa członkowskie oraz Komisję Europejską. Jej celem jest dalsze usprawnienie współpracy administracyjnej.

2. Centralne biuro łącznikowe

Artykuł 7 u.p.a. wskazuje, że w ramach współpracy administracyjnej w dziedzinie akcyzy w Polsce funkcjonuje centralne biuro łącznikowe. Ministerstwo Finansów przekazało obowiązki w tym zakresie Izbie Celnej w Warszawie. Biuro łącznikowe jest centralną komórką administracji akcyzowej pełniącą funkcje komunikacyjne pomiędzy Polską a pozostałymi państwami członkowskimi.

Główne zadania biura łącznikowego to:

- 1) administrowanie polskim systemem SEED (system wymiany danych dotyczących akcyzy); administrowanie opiera się na czuwaniu nad integralnością, spójnością oraz poufnością danych, a także nad ich weryfikacją;
- 2) comiesięczna wymiana aktualnych danych SEED z pozostałymi państwami członkowskimi UE;
- 3) monitoring przepływu wyrobów akcyzowych w UE za pośrednictwem systemu MVS (system weryfikacji przepływu) oraz EWSE (system wczesnego ostrzegania);
- 4) weryfikacja polskich podmiotów na prośbę biur łącznikowych z innych państw członkowskich;
- 5) weryfikacja zagranicznych podmiotów na prośbę polskich przedsiębiorców.

Za pośrednictwem systemów MVS i EWSE polska administracja akcyzowa monitoruje przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru

akcyzy. Zasadniczo biuro łącznikowe spełnia funkcję usługową dla polskich przedsiębiorców. Biuro jest zobowiązane do udzielania przedsiębiorcom informacji na temat posiadania niezbędnych zezwoleń przez ich kontrahentów z innych państw członkowskich (np. czy posiadają zezwolenie na nabywanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy). Należy bowiem zaznaczyć, że każdy polski podatnik działający w branży wyrobów akcyzowych, który ma interes prawny, może na bieżąco uzyskać stosowne informacje z polskiego biura łącznikowego, które w tym celu kontaktuje się ze swoimi odpowiednikami w innych państwach członkowskich.

W praktyce biuro łącznikowe może okazać się przydatne, kiedy organy podatkowe właściwe dla akcyzy w innym państwie członkowskim odmawiają potwierdzenia, że wyroby akcyzowe dotarły do państwa członkowskiego lub opuściły terytorium UE przez przejście graniczne danego państwa członkowskiego. W takim przypadku biuro łącznikowe na prośbę podatnika czy też lokalnego urzędu celnego w Polsce powinno wysłać stosowne zapytanie do biura łącznikowego w państwie przeznaczenia. Jednakże należy pamiętać, że formularze stosowane w międzynarodowej wymianie danych są bardzo sformalizowane i nie zawierają miejsca na szczegółowe zapytania, a odnoszą się jedynie do kwestii formalnych.

W konsekwencji w celu uzyskania bardziej szczegółowych informacji należy w swoim wniosku do polskiego biura łącznikowego poprosić o to, aby władze państwa członkowskiego przeznaczenia udzieliły dodatkowych informacji wychodzących poza standardowy zakres informacji zawartych w stosowanych formularzach. W takich przypadkach zwiększamy nasze szanse na to, żeby organy podatkowe państwa przeznaczenia udzieliły bardziej szczegółowych i wyczerpujących informacji. Jednakże podatnik ma ograniczony wpływ na ich wartość merytoryczną. Niestety, część organów podatkowych (biur łącznikowych) z innych państw członkowskich stara się udzielić jedynie podstawowych informacji lub też udziela negatywnych, niejasnych lub niezawierających informacji. W każdym razie warto podjąć próbę wyjaśnienia wszystkich wątpliwości przez biura łącznikowe w sytuacji, gdy brak tego rodzaju wyjaśnień mógłby skutkować zapłatą akcyzy w Polsce.

Art. 7a. W przypadku zawarcia przez Rzeczpospolitą Polską z państwem członkowskim Unii Europejskiej umowy w sprawie odpowiedzialności za budowę lub utrzymanie mostu transgranicznego, most i miejsce jego budowy, o których mowa w umowie, uważa się za część terytorium państwa, które zgodnie z umową jest odpowiedzialne za budowę lub utrzymanie mostu.

Przepis ten wszedł w życie 1 września 2010 r. i stanowi spóźnioną implementację art. 42 dyrektywy horyzontalnej. Zgodnie z przepisem ustawy, jak również postano-

wieniami dyrektywy państwa członkowskie mogą zawrzeć umowę w sprawie odpowiedzialności za budowę lub utrzymanie mostu transgranicznego przez jedno z państw. W takiej sytuacji państwo członkowskie, które przyjęło na siebie odpowiedzialność w tym zakresie, jest jednocześnie uprawnione do poboru podatku akcyzowego od wszystkich wyrobów akcyzowych zużywanych w związku z budową lub utrzymaniem mostu, nawet jeżeli faktycznie konsumpcja wyrobów akcyzowych nastąpi na terenie innego państwa członkowskiego. Przykładowo w przypadku budowy mostu na Odrze prace budowlane będą wykonywane na terenie Polski i Niemiec i na obydwu brzegach rzeki będą zużywane wyroby akcyzowe (w praktyce dotyczyć to będzie paliw silnikowych i opałów). Jeżeli jednak to Polska byłaby odpowiedzialna za budowę lub utrzymanie, wtedy całość paliw zużywanych na placu budowy po obydwu stronach rzeki byłaby opodatkowana w Polsce. W praktyce umowy takie nie mają na celu generowania większych przychodów z akcyzy dla tego państwa członkowskiego, które ponosi odpowiedzialność, lecz mają na celu uproszczenie zasad nabywania i zużycia paliwa po obydwu stronach granicy. Dzięki takiej umowie podmioty wykonujące określone prace z wykorzystaniem sprzętu zużywającego paliwa mogą nabyć to paliwo z akcyzą zapłaconą w państwie odpowiedzialnym za budowę. Podmiot taki nie musi więc deklarować ilości paliwa zużywanego w drugim państwie ani płacić tam akcyzy czy też wypełniać jakichkolwiek innych formalności.

W praktyce takie uproszczenie ma miejsce w przypadku umowy, jaką Polska podpisała z Republiką Federalną Niemiec o budowie i utrzymaniu granicznych obiektów mostowych w ciągu linii kolejowych o znaczeniu państwowym w Rzeczypospolitej Polskiej i ciągu federalnych linii kolejowych w Republice Federalnej Niemiec (Dz. U. z 2009 r. Nr 68, poz. 577).

Art. 7b. 1. Wiążąca informacja taryfowa, o której mowa w art. 12 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, str. 307, z późn. zm.), ma odpowiednio zastosowanie w obrocie wyrobami akcyzowymi i samochodami osobowymi na terytorium kraju oraz w ich nabyciu wewnątrzwspólnotowym, zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny oraz rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 253 z 11.10.1993, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 6, str. 3, z późn. zm.).

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku wiążącej informacji taryfowej wydanej na podstawie zmiany w Nomenklaturze Scalonej, która nie została określona w niniejszej ustawie.

Spis treści

1. Uwagi ogólne	121
2. Wiążąca Informacja Taryfowa	122

1. Uwagi ogólne

Potwierdzenie prawidłowości klasyfikacji danego wyrobu do danego kodu CN jest często kluczowe dla podatników podatku akcyzowego, ponieważ podważenie przyjętej klasyfikacji przez organy podatkowe prowadzić może do objęcia danego wyrobu akcyzą lub do zastosowania wyższej stawki podatku akcyzowego. Reklasyfikacja danego wyrobu może wiązać się również z utratą prawa do stosowania zwolnienia od akcyzy czy też ze zmianą warunków korzystania ze zwolnienia dla danego wyrobu. Dlatego też przez wiele lat po wejściu naszego kraju do UE podatnicy postulowali wprowadzenie Wiążących Interpretacji Akcyzowych. Niestety Ministerstwo Finansów przez wiele lat sprzeciwiało się wprowadzeniu takiej instytucji, pomimo że łatwy do naśladowania wzór funkcjonował w regulacjach celnych czy też regulacjach akcyzowych innych państw UE (przykładowo w Niemczech czy Bułgarii od wielu lat funkcjonują Wiążące Interpretacje Akcyzowe). Niemniej jednak Ministerstwo Finansów zdecydowało w 2010 r., aby Wiążące Interpretacje Taryfowe wydawane na podstawie przepisów celnych wiązały organy podatkowe również w zakresie klasyfikacji taryfowej danego wyrobu w przypadku jego obrotu na terenie kraju czy też pomiędzy państwami członkowskimi UE. W efekcie podmiot, który uzyskał WIT w odniesieniu do danego wyrobu, ma zapewnioną ochronę również w zakresie transakcji krajowych czy wewnątrzwspólnotowych, tzn. organy podatkowe zobowiązane są respektować daną klasyfikację wyrobu również w przypadku dostawy krajowej czy wewnątrzwspólnotowej.

Dopiero jednak od 1 stycznia 2015 r. WIT-y dają możliwość zapewnienia ochrony podatnikom dokonującym obrotu samochodami osobowymi. Należy bowiem pamiętać, że samochody osobowe, pomimo że są opodatkowane akcyzą, nie stanowią wyrobów akcyzowych. Natomiast art. 7b u.p.a. do końca 2014 r. dający ochronę podatnikom akcyzy odnosił się jedynie do wyrobów akcyzowych. Wejście w życie 1 stycznia 2015 r. IV ustawy deregulacyjnej doprowadziło do tego, że importerzy oraz eksporterzy samochodów osobowych mogą zapewnić sobie ochronę prawną przez uzyskanie WIT dla celów akcyzy (od tego samego momentu podmioty te mogą jednak również uzyskać wiążącą informację akcyzową – szerzej na ten temat zob. komentarz do działu Ia).

Niestety, w zakresie procedury i warunków wydania WIT art. 7a u.p.a. w całości odsyła do regulacji celnych. Zgodnie jednak z tymi regulacjami o wiążące informacje taryfowe mogą się ubiegać jedynie podmioty, które uczestniczą w obrocie międzyna-

rodowym danymi wyrobami. Jeżeli więc podatnik nie importował lub nie eksportował danych wyrobów, uzyskanie WIT-u było często niemożliwe. Występowały również sytuacje, kiedy Dyrektor Izby Celnej w Warszawie – jako jedyny w kraju organ celny – odmawiał wydania WIT-u takim podmiotom, które zamierzały dokonywać obrotu międzynarodowego danym wyrobem, tj. zamierzały go eksportować. W takich przypadkach Izba Celna wymagała od wnioskodawcy przedstawienia dokumentów potwierdzających zamiar dokonywania eksportu, np. umowy z kontrahentem spoza UE. Abstrahując od zasadności takich działań Izby Celnej, należy przyznać, że proteza, jaką wprowadził ustawodawca akcyzowy 1 września 2010 r. przez dodanie do ustawy art. 7a, okazała się niewystarczająca.

W związku z tym Ministerstwo Gospodarki w ramach IV ustawy deregulacyjnej zaproponowało wprowadzenie WIA. Instytucja weszła w życie 1 stycznia 2015 r. i jest zbliżona do WIT, jednak mogą o nią wnioskować również producenci i podmioty dokonujące wyłącznie obrotu wewnątrzkrajowego czy wewnątrzuunijnego (szerzej na temat WIA zob. komentarz do działu Ia ustawy). Niemniej jednak wprowadzenie WIA nie oznacza, że WIT nie będzie zapewniał już ochrony prawnej dla celów akcyzy. W praktyce, jeżeli przedmiotem importu będą towary objęte akcyzą i stawką celną lub innymi ograniczeniami w obrocie, uzyskanie WIT nadal będzie korzystniejsze, ponieważ jednocześnie da ono ochronę, jaka będzie wynikała z prawa celnego oraz przepisów akcyzowych. W przypadku uzyskania WIT importer będzie miał zagwarantowaną jednocześnie stawkę celną oraz stawkę akcyzy, a także inne zasady obrotu, jakie wynikają z prawa celnego i przepisów akcyzowych. Sama WIA będzie z kolei dawała ochronę jedynie w zakresie przepisów akcyzowych. Należy jednak pamiętać, że WIT i wynikająca z niego klasyfikacja celna nie zawsze są właściwe do określenia konsekwencji akcyzowych związanych z produkcją wyrobów akcyzowych czy obrotem nimi (w szczególności dotyczy to wyrobów tytoniowych, które dla celów akcyzy nie są klasyfikowane na podstawie klasyfikacji CN).

2. Wiążąca Informacja Taryfowa

Zgodnie z art. 12 WKC organy celne zobowiązane są do przyjęcia klasyfikacji taryfowej danego towaru określonej w wiążącej informacji taryfowej. W rezultacie lokalny urząd celny, w którym dokonywana jest odprawa celna, nie może kwestionować klasyfikacji taryfowej danego towaru wskazanej przez importera. Aby jednak taka ochrona była skuteczna, przed odprawą celną importer powinien nie tylko złożyć wniosek o wydanie WIT, lecz także otrzymać decyzję w tej sprawie. Co więcej, importer, któremu udzielono WIT, w przypadku wątpliwości organu celnego musi udowodnić, że towar zgłoszony odpowiada pod każdym względem temu, który jest opisany w informacji.

Wiążąca informacja jest ważna przez okres 6 lat, licząc od daty jej wydania w przypadku informacji taryfowej. Wniosek o wydanie WIT jest składany na podstawie ustandaryzowanego formularza, który stanowi załącznik 1B do rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 253 z 11.10.1993, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 6, s. 3). We wniosku należy podać szereg informacji dotyczących m.in. składu surowcowego, procesu produkcji czy przeznaczenia towaru, który jest przedmiotem wniosku. Często niezbędne jest również przedstawienie próbek do badań. Wprawdzie załączenie próbki nie jest obowiązkowe, ale organy celne mogą wezwać wnioskodawcę do przedstawienia próbki lub też innych informacji niezbędnych do określenia właściwej klasyfikacji taryfowej.

Należy jednocześnie pamiętać, że WIT może zostać unieważniona przez organy celne, jeżeli decyzja została wydana na podstawie podanych przez wnioskodawcę nieprawidłowych lub niekompletnych danych. Wtedy też importer nie jest chroniony tą interpretacją również w odniesieniu do odpraw celnych, które zostały dokonane przed cofnięciem interpretacji (decyzja jest cofana z mocą wsteczną).

Jednocześnie, zgodnie z postanowieniami Wspólnotowego Kodeksu Celnego, WIT traci ważność, tj. przestaje obowiązywać, gdy:

- 1) wydana zostaje nowa Taryfa Celna, z którą dana WIT jest sprzeczna;
- 2) staje się niezgodna z interpretacją Taryfy Celnej dokonaną przez zmianę not wyjaśniających do Nomenklatury Scalonej lub na skutek orzeczenia TSUE – w skali międzynarodowej, przez wydanie opinii dotyczącej klasyfikacji lub przez zmianę not wyjaśniających do nomenklatury Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów, przyjętego przez Światową Organizację Celną;
- 3) zostanie cofnięta lub zmieniona, pod warunkiem że o cofnięciu lub zmianie zostanie w formie pisemnej powiadomiona osoba, której udzielono informacji.

Wniosek o wydanie Wiążącej Informacji Taryfowej należy składać do Dyrektora Izby Celnej w Warszawie, który jako jedyny organ celny w kraju jest uprawniony do wydawania decyzji w tej sprawie. Wniosek musi dotyczyć tylko jednego rodzaju towarów, dlatego w przypadku kilku rodzajów towarów należy składać odrębne wnioski. Dyrektor izby celnej powinien wydać decyzję w tej sprawie w ciągu 3 miesięcy od dnia uzyskania wszystkich niezbędnych informacji. Odmiennie jednak niż w przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych, dyrektor izby celnej jest uprawniony do przedłużenia 3-miesięcznego terminu, tzn. w przypadku WIT nie mają zastosowania „milczące interpretacje”. W takiej jednak sytuacji Dyrektor jest zobowiązany poinformować o tym fakcie wnioskodawcę, podając powody zwłoki i przypuszczalny termin, w którym będzie w stanie prze-

kazać wiążącą informację. Sama WIT wydawana jest na urzędowym formularzu, który został określony w załączniku 1 do rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93. Otrzymana informacja taryfowa wiąże wszystkie organy celne na terenie UE, w których dany importer chciałby dokonywać odprawy celnej. Przykładowo interpretacja wydana polskiemu importerowi będzie wiązała organy celne Holandii, Niemiec czy Polski, w zależności od decyzji importera, w porcie którego państwa członkowskiego dokona odprawy celnej. Z kolei WIT wydana przez organy celne innego państwa członkowskiego będzie wiązała polskie organy celne. Co jednak bardzo ważne, będzie ona wiązała również polskie organy podatkowe w zakresie akcyzy. Przepisy art. 7b u.p.a. zapewniają ochronę podatkową niezależnie od tego, czy WIT zostanie wydana przez organy celne polskie, czy innego państwa członkowskiego. Dlatego też w przypadkach spornych, mając na uwadze restrykcyjne podejście Dyrektora Izby Celnej w Warszawie, importerzy oraz podatnicy akcyzy powinni rozważyć wystąpienie o WIT w innych państwach członkowskich UE, gdzie podejście organów celnych jest bardziej zdroworozsądkowe i mniej sformalizowane. Przykładami takich państw są Irlandia czy Bułgaria. Niestety znane są autorowi przypadki, kiedy nawet i w takich sytuacjach polskie Ministerstwo Finansów wpływa na rozstrzygnięcia klasyfikacyjne innych państw członkowskich. Co więcej, Ministerstwo Finansów nakłania nawet inne państwa członkowskie do uchylenia już wydanych WIT-ów dla polskich importerów i podatników. Takie działania łamią wszelkie standardy postępowania, ponieważ w sytuacji, gdy polskie organy odpowiedzialne za klasyfikację taryfową nie zgadzają się z klasyfikacją przyjętą przez inne państwo członkowskie UE, sprawę tę powinny skierować do Komitetu Kodeksu Celnego, który powinien rozstrzygnąć daną wątpliwość klasyfikacyjną niezależnie od partykularnych (akcyzowych) interesów danego państwa. W rezultacie występowanie o WIT w innym niż Polska państwie członkowskim UE ma ograniczoną skuteczność. Nawet wysiłek związany z uzyskaniem korzystnej WIT w innym państwie członkowskim może bowiem zostać łatwo zniweczony przez agresywną politykę klasyfikacyjną Ministerstwa Finansów.

Należy również pamiętać, że WIT daje ochronę prawną tylko temu podmiotowi, dla którego została wydana. W rezultacie, jeżeli kilka podmiotów z grupy zajmuje się obrotem wyrobami akcyzowymi czy też importem towarów, aby zapewnić ochronę każdego z podmiotów, niezbędne jest uzyskanie odrębnych decyzji dla poszczególnych podmiotów.

Podczas przygotowania wniosku o wydanie WIT należy wcześniej przeanalizować decyzje wydane dla innych podmiotów w UE. Umożliwia to wyszukiwarka wiążących informacji taryfowych dostępna na stronie Komisji Europejskiej (http://ec.europa.eu/taxation_customs/ddds2/ebti/ebti_consultation.jsp?Lang=en). Często w wyszukiwarce tej można odszukać wyroby o podobnych cechach i właściwościach do tych, które są przedmiotem przygotowywanego wniosku. Co do zasady WIT-y wydane

w odniesieniu do towarów tego samego rodzaju powinny być jednolite w całej UE. W sytuacji, gdy dochodzi do rozbieżności w klasyfikacji taryfowej, Komisja Europejska, z urzędu lub na wniosek zainteresowanego państwa członkowskiego, przekazuje sprawę do rozstrzygnięcia Komitetowi Kodeksu Celnego, który podejmuje w tej sprawie rozstrzygnięcie. Spory klasyfikacyjne mogą jednak w praktyce trwać kilka lat i nie prowadzić do satysfakcjonujących rezultatów.

Art. 7c. 1. W przypadku wyrobów akcyzowych nie stosuje się pojedynczego pozwolenia na stosowanie procedury uproszczonej, o którym mowa w art. 1 pkt 13 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny.

2. Procedur uproszczonych, o których mowa w art. 76 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, nie stosuje się w odniesieniu do:

- 1) alkoholu etylowego, z wyłączeniem przypadków gdy procedurą wywozu jest obejmowany alkohol etylowy zawarty w kosmetykach objętych pozycjami CN 3304, 3305, 3306 i 3307, perfumach i wodach toaletowych objętych pozycją CN 3303, olejkach eterycznych objętych pozycją CN 3301 i mieszaninach substancji zapachowych objętych pozycją CN 3302;
- 2) paliw silnikowych, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4.

3. Procedury uproszczone, o których mowa w art. 76 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, mają zastosowanie do podmiotów, których wysokość obrotu w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, paliwami silnikowymi, przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 40 mln zł.

4. W przypadku podmiotu rozpoczynającego działalność w zakresie paliw silnikowych, warunkiem stosowania procedur uproszczonych, o których mowa w art. 76 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, jest:

- 1) w roku rozpoczęcia działalności – złożenie oświadczenia, w którym podmiot zadeklaruje osiągnięcie w danym roku obrotu przekraczającego wymaganą wysokość obrotu zmniejszoną proporcjonalnie do liczby miesięcy prowadzenia działalności;
- 2) w roku następującym po roku rozpoczęcia działalności – uzyskanie w roku rozpoczęcia działalności obrotu przekraczającego wymaganą wysokość obrotu zmniejszoną proporcjonalnie do liczby miesięcy prowadzenia działalności.

Przepisy wykonawcze do polskich regulacji celnych przez wiele lat po wejściu naszego kraju do UE wyłączały możliwość stosowania procedur uproszczonych w przypadku dokonywania odpraw celnych wyrobów akcyzowych, w tym w szczególności wyrobów

oznaczonych znakami akcyzy. Dopiero działania Ministerstwa Gospodarki w ramach ustawy deregulacyjnej z 2011 r. doprowadziły do umożliwienia stosowania celnych procedur uproszczonych w zakresie większości wyrobów akcyzowych. W tym celu 1 stycznia 2012 r. do ustawy o podatku akcyzowym został dodany art. 7c, który zastępował dotychczasowe restrykcyjne regulacje krajowego prawa celnego zawartego w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Zgodnie z tym przepisem podmioty, które uzyskały zezwolenie na stosowanie procedury uproszczonej w rozumieniu przepisów celnych, mogą objąć tą procedurą wyroby akcyzowe. Umożliwienie stosowania procedur uproszczonych ułatwiło działalność podmiotom dokonującym importu lub eksportu wyrobów akcyzowych. Po uzyskaniu stosownych zezwoleń celnych podmioty takie mogą stosować wszystkie procedury uproszczone, poza pojedynczym pozwoleniem na stosowanie procedur uproszczonych w kilku państwach UE. Wyłączenie stosowania tej procedury wynikało z obaw co do możliwości sprawowania kontroli nad wyrobami akcyzowymi, jeżeli towary byłyby przywożone do Polski, a deklaracje celne byłyby składane do innego państwa członkowskiego, które wydało takie zezwolenie. Niemniej jednak stosowanie procedur uproszczonych w celu dokonania eksportu lub importu stanowi duże ułatwienie dla podmiotów, które nie są już zobowiązane do przedstawiania wyrobów akcyzowych w urzędzie celnym. Wystarczy, aby podmiot taki wprowadził towary do miejsca uznanego na terenie własnej firmy. Umożliwienie stosowania procedury uproszczonej ułatwiło i przyspieszyło proces odprawy celnej, a jednocześnie ograniczyło koszty logistyczne.

Jednakże prawo to zostało wyłączone w stosunku do alkoholu etylowego. Dodatkowo w przypadku paliw silnikowych prawo to zostało ograniczone tylko do podmiotów, które w poprzednim roku podatkowym wykazały się obrotem tymi paliwami wyższym niż 40 mln zł. Ograniczenia w tym zakresie wynikały z obawy co do kontroli nad tymi wrażliwymi towarami, które obciążone są wysokimi stawkami akcyzy, a co więcej – są często przedmiotem obrotu w szarej strefie. Niestety, ograniczenia te były w praktyce szeroko interpretowane i prawo do stosowania procedur uproszczonych kwestionowane było również w odniesieniu do towarów nieakcyzowych zawierających w swoim składzie alkohol etylowy. Szeroka definicja alkoholu etylowego zawarta w art. 93 u.p.a. była w sposób nieprawidłowy stosowana także w odniesieniu do takich towarów jak kosmetyki czy środki czystości zawierające w swoim składzie alkohol etylowy. W rezultacie producenci kosmetyków nie mogli dokonywać odpraw towarów w miejscu uznanym i musieli przedstawiać je za każdym razem w urzędzie celnym (szczególnie niekorzystne było to zwłaszcza w przypadku procedury wywozu, kiedy towary nieakcyzowe były wywożone na eksport, np. kosmetyki). Przedstawianie towarów zawierających w swoim składzie alkohol etylowy, w tym przede wszystkim kosmetyków, było bardzo uciążliwe dla przedsiębiorców. W związku z tym branża

kosmetyczna przedkładała do Ministerstwa Finansów wnioski o zmianę tego przepisu, tak aby kosmetyki i artykuły chemii gospodarczej zawierające w swoim składzie alkohol etylowy mogły być odprawiane w procedurze uproszczonej. W ramach deregulacji akcyzowej Ministerstwo Finansów w ograniczonym zakresie zdecydowało się zaakceptować postulaty branży kosmetycznej. Możliwość stosowania procedur uproszczonych została jednak ograniczona jedynie do wywozu kosmetyków. Dodatkowo listę kosmetyków ograniczono do pozycji CN 3304, 3305, 3306 i 3307, perfum i wód toaletowych – CN 3303, olejków eterycznych – CN 3301, a także mieszanin substancji zapachowych klasyfikowanych do pozycji CN 3302. Zmiany te weszły w życie 1 stycznia 2016 r. wraz z wejściem w życie wielu innych zmian zawartych w deregulacji akcyzowej. Uprościły działalność zakładów produkujących kosmetyki w Polsce. Od 1 stycznia 2016 r. eksport kosmetyków i artykułów chemii gospodarczej klasyfikowanych do wyżej wymienionych kodów CN może się odbywać w procedurze uproszczonej, tj. bezpośrednio z miejsca uznanego na terenie zakładu produkującego kosmetyki. Natomiast w dalszym ciągu importerzy kosmetyków zawierających w swoim składzie alkohol etylowy muszą przedstawiać importowane kosmetyki w urzędzie celnym. Takie ograniczenia generują dodatkowe koszty dla importerów, nieuzasadnione ryzykiem nieprawidłowości, dlatego już teraz Ministerstwo Finansów powinno rozszerzyć możliwość stosowania uproszczonych procedur celnych również w odniesieniu do importu kosmetyków.

DZIAŁ IA

Wiążąca informacja akcyzowa

Art. 7d. 1. 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.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, WIA wydaje się, gdy podanie kodu klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) nie jest wystarczające do określenia opodatkowania wyrobów akcyzowych akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów.

3. WIA wiąże organy podatkowe wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana, w odniesieniu do wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych, wobec których czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą zostały dokonane po dniu, w którym została wydana.

Spis treści

1. Uwagi ogólne	128
2. WIA – zakres ochrony oraz zasady funkcjonowania	129

1. Uwagi ogólne

Wprowadzenie 1 stycznia 2015 r. do polskiej ustawy akcyzowej wiążących informacji akcyzowych, po ponad 10 latach funkcjonowania unijnego systemu akcyzy w Polsce, dopiero teraz pozwala na zabezpieczenie pozycji podatkowej podatników produkujejących wyroby akcyzowe lub samochody osobowe czy też obracających nimi. Do

1 września 2010 r. podatnicy nie mieli żadnego prawnego instrumentu, który skutecznie zabezpieczałby ich przed reklasyfikacją ich produktów do innych kodów CN czy kategorii wyrobów akcyzowych. Wprawdzie część podatników występowała w tym okresie o wiążące informacje taryfowe (WIT), jednak nie stanowiły one formalnej ochrony aż do 1 września 2010 r., kiedy to ustawodawca wprowadził je do ustawy akcyzowej w art. 7b. Usankcjonowanie ochrony prawnej WIT dla akcyzy było krokiem naprzód, jednak przepisy akcyzowe w zakresie zasad wydawania wiążących informacji taryfowych odsyłały do regulacji celnych. Dlatego też uzyskanie WIT na dany wyrób akcyzowy było możliwe jedynie wtedy, kiedy dany podmiot dokonywał lub zamierzał dokonywać transakcji z krajami spoza UE (ochrona prawna obejmowała jednak również transakcje krajowe oraz wewnątrzwspólnotowe). Przy restrykcyjnej weryfikacji zasadności występowania o WIT jedynie nieliczne podmioty były uprawnione do uzyskania takiej interpretacji taryfowej dla celów akcyzy (odrzucone były bowiem wnioski podmiotów, które nie wykazały faktycznych transakcji czy też zamiaru ich dokonywania z krajami spoza UE). Dodatkowo WIT dotyczyła tylko klasyfikacji do pozycji Taryfy Celnej, natomiast nie udzielała odpowiedzi na pytanie, jak traktować określone wyroby z punktu widzenia przepisów akcyzowych (szczególnie skomplikowane było to dla wyrobów, których traktowanie akcyzowe było oparte na opisowym przedstawieniu danej kategorii wyrobów akcyzowych, np. papierosów czy wyrobów pośrednich).

Wszystkie te problemy i niedogodności, jakie wynikały z braku możliwości efektywnego zabezpieczenia interesów podatkowych podatników akcyzy, zostały wzięte pod uwagę przez Ministerstwo Gospodarki, które w ramach kolejnego pakietu deregulacyjnego zaproponowało wprowadzenie instytucji WIA. Instytucja ta ma charakter *stricte* akcyzowy, pomimo że konstrukcyjnie czerpie z rozwiązań właściwych dla prawa celnego i instytucji WIT.

2. WIA – zakres ochrony oraz zasady funkcjonowania

Zgodnie z postulatami przedsiębiorców instytucja WIA ma szerokie zastosowanie, a zawarte w niej rozstrzygnięcie wskazuje precyzyjny zakres klasyfikacji akcyzowej wyrobu będącego przedmiotem zapytania. Przede wszystkim WIA dotyczy nie tylko klasyfikacji danych wyrobów akcyzowych lub samochodów w celu określenia, czy dany wyrób podlega akcyzie i według jakiej stawki jest opodatkowany, ale również pozwala na potwierdzenie w zakresie pozostałych obowiązków akcyzowych, jakie wiążą się z jego produkcją oraz przemieszczaniem. Dodatkowo WIA ma zastosowanie również w odniesieniu do określenia ciążących na wnioskodawcy obowiązków wynikających z przepisów o znakach akcyzy.

Co do zasady WIA wskazuje klasyfikację wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodnie

z kodami klasyfikacji określonymi w ustawie (w tym celu do określenia klasyfikacji pomocne będą uwagi i noty wyjaśniające, jakie wynikają z praktyki stosowania prawa celnego). Jednak gdy podanie kodu CN, do którego należy przyporządkować dany wyrób, nie będzie wystarczające do określenia wszystkich wyżej wymienionych zasad opodatkowania akcyzą, WIA będzie wskazywała rodzaj wyrobu akcyzowego (np. wyroby pośrednie z kategorii napojów alkoholowych czy papierosy z kategorii wyrobów tytoniowych). Wskazanie rodzaju wyrobu akcyzowego będzie dokonywane przez opis tego wyrobu w takim stopniu szczegółowości, który jest wystarczający do określenia wszystkich konsekwencji wynikających z przepisów akcyzowych.

Otrzymanie przez dany podmiot WIA będzie stanowiło prawną ochronę jego interesów akcyzowych, co oznacza, że organy podatkowe nie będą mogły przyjąć innej klasyfikacji dla celów akcyzy i wyciągnąć z niej innych konsekwencji związanych z wysokością opodatkowania lub innymi obowiązkami (np. obowiązkiem produkcji w składzie podatkowym bądź obowiązkiem nakładania znaków akcyzy). W trakcie prac nad zmianami ustawy w tym zakresie niektórzy doradcy podatkowi podnosili, że ustawa nie zapewnia ochrony podmiotom, które otrzymają decyzję o odmowie WIA, ponieważ dany wyrób nie będzie stanowił wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego. Z formalnego punktu widzenia taka decyzja nie będzie co prawda dawała ochrony w takim zakresie jak WIA, jednak w praktyce organ podatkowy właściwy dla podatnika nie będzie mógł kwestionować decyzji organu wydającego WIA i samodzielnie uznać, że dany wyrób albo samochód podlega opodatkowaniu akcyzą. Decyzja o odmowie wydania WIA będzie bowiem stanowić zagadnienie wstępne, które skutecznie będzie uniemożliwiać danemu organowi podatkowemu określenie odmiennych konsekwencji prawnych.

Analogicznie jak w przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych albo wiążących informacji celnych, WIA wiąże organy podatkowe jedynie wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana. W rezultacie ochrona prawna przysługuje tylko i wyłącznie temu podatnikowi, który o nią wystąpił i ją uzyskał. Wiążąca Informacja Akcyzowa nie obejmuje zatem wyrobów podobnych czy identycznych, nawet jeżeli produkowane są przez spółkę córkę lub spółkę siostrę podatnika, który otrzymał daną WIA. Tym bardziej ochrony prawnej nie mogą wywodzić z WIA inne podmioty niepowiązane z podatnikiem, który otrzymał WIA. Ochrona ta jednak, zgodnie z zasadami sukcesji generalnej określonymi w ordynacji podatkowej, powinna przysługiwać podmiotom, które stały się następcami prawnymi podatnika, który uzyskał daną WIA (przykładowo spółka, która przejęła producenta nalewek owocowych klasyfikowanych dla akcyzy jako wyroby pośrednie, będzie miała prawo do powoływania się na WIA wydaną przejętej spółce i czerpać z tego ochronę prawną).

Nie oznacza to jednak, że organ podatkowy w sytuacji, gdy nie będzie zgadzał się z WIA wydaną dla danego podatnika, będzie uprawniony do kwestionowania klasyfikacji u nabywcy czy posiadacza danego wyrobu na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. Otóż art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. może mieć zastosowanie jedynie w tych wąskich przypadkach, w których nabywca lub posiadacz wyrobów nie wskaże dostawcy wyrobów lub dostawca ten nie będzie nieznany. Przepis ten służy bowiem do nakładania akcyzy na nabywców i posiadaczy wyrobów pochodzących z szarej strefy, a nie na podmioty, które nabyły w dobrej wierze wyrób akcyzowy lub samochód osobowy od podatnika, który potwierdził, przez uzyskanie WIA, dany sposób traktowania wyrobu dla celów akcyzy, tzn. jego opodatkowania lub nie, czy też zastosowania danej stawki akcyzy.

Co ważne, ochrona ta dotyczy jedynie okresu po wydaniu przez właściwy organ WIA, tj. obejmuje te transakcje i czynności, które zostały dokonane po wydaniu WIA, np. nabycie wewnątrzwspólnotowe czy produkcję. Czynności i transakcje dokonane przed tym okresem nie będą objęte ochroną prawną wynikającą z WIA. Aby móc korzystać z tej ochrony, podatnik, któremu została wydana WIA, jest zobowiązany poinformować organ podatkowy o jej posiadaniu z chwilą rozpoczęcia przez ten organ kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawie wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego będących przedmiotem tej informacji. Przekazanie takiej informacji ma stanowić dla danego organu podatkowego jednoznaczny sygnał, że klasyfikacja akcyzowa danego wyrobu nie może stanowić przedmiotu kontroli, tj. nie może podlegać kwestionowaniu. Wszystkie skutki prawne związane z produkcją i obrotem danym wyrobem organ podatkowy musi określić, mając na uwadze klasyfikację przyjętą w WIA. Niemniej jednak brak przedstawienia tej informacji organom kontrolującym nie jest wystarczającą podstawą odmowy ochrony prawnej w sytuacji, gdy w toku kontroli czy postępowania podatkowego dany organ będzie zmierzał do kwestionowania klasyfikacji akcyzowej przyjętej przez danego podatnika. Organ podatkowy nie będzie miał też podstaw uznania danego wyrobu za akcyzowy lub samochodu za samochód osobowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli podatnik w toku kontroli czy postępowania przedstawi decyzję o odmowie wydania WIA. Decyzja ta bowiem została wydana, ponieważ organ powołany do wydawania WIA stwierdził, że dany wyrób czy samochód nie podlega akcyzie.

Art. 7e. 1. WIA jest wydawana na wniosek i obejmuje tylko jeden wyrób akcyzowy albo jeden samochód osobowy.

2. Wniosek o wydanie WIA powinien zawierać w szczególności:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę wnioskodawcy, jego adres zamieszkania lub siedziby;
- 2) imię, nazwisko i adres zamieszkania pełnomocnika wnioskodawcy, o ile został ustanowiony;

- 3) 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;
- 4) 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.

3. Do wniosku o wydanie WIA załącza się dokumenty odnoszące się do wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych, w szczególności próbki, fotografie, plany, schematy, katalogi, atesty, instrukcje, informacje od producenta, lub inne dostępne dokumenty umożliwiające organowi podatkowemu dokonanie właściwej klasyfikacji wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego lub określenie rodzaju wyrobu akcyzowego.

4. Jeżeli wniosek o wydanie WIA nie spełnia wymogów, o których mowa w ust. 2 i 3, organ podatkowy wzywa do uzupełnienia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieuzupełnienie wniosku spowoduje pozostawienie go bez rozpatrzenia.

5. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie WIA bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie WIA, mając na uwadze zakres danych określonych w ust. 2 oraz ujednolicenie przekazywanych wniosków.

Artykuł 7e u.p.a. określa zasady wydawania WIA. Przede wszystkim wskazuje jednak, że każda WIA odnosi się wyłącznie do jednego wyrobu albo jednego samochodu osobowego. Nie oznacza to jednak, że WIA dotyczy tylko pojedynczego wyrobu czy samochodu osobowego. Interpretacja tego przepisu musi bowiem uwzględniać specyfikę wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, które są co do zasady towarami produkowanymi masowo lub w stosunku do których obrót ma charakter masowy i które są określane na podstawie wspólnych cech rodzajowych. W efekcie WIA będzie się odnosiła do jednego rodzaju wyrobów akcyzowych (np. danej marki wina) czy też samochodów osobowych (danego modelu auta).

Sama procedura występowania o WIA jest analogiczna jak ta dotycząca WIT. Przede wszystkim WIA wydawane są na wniosek, który składany jest przez zainteresowany podmiot. Wniosek ten stosownie do treści art. 7e ust. 2 u.p.a. powinien zawierać w szczególności:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę wnioskodawcy, jego adres zamieszkania lub siedziby;
- 2) imię, nazwisko i adres zamieszkania pełnomocnika wnioskodawcy, o ile został ustanowiony;
- 3) 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;

- 4) opis składu wyrobu oraz metody badania stosowane dla jego określenia, w przypadku gdy zależy od tego dokonanie klasyfikacji lub określenie jego rodzaju.

Wnioskodawca powinien jednocześnie załączyć dodatkowe dokumenty i materiały odnoszące się do wyrobów akcyzowych, tak aby organ wydający WIA miał jak najpełniejszą wiedzę co do wyrobu, który jest przedmiotem zapytania. W szczególności wnioskodawca powinien przedstawić próbki wyrobu, fotografie, plany, schematy, katalogi, atesty, instrukcje, informacje od producenta lub inne dostępne dokumenty umożliwiające organowi podatkowemu dokonanie właściwej klasyfikacji wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego lub określenie rodzaju wyrobu akcyzowego. W praktyce przedstawienie jak największej ilości dokumentów i informacji jest stosowane również w tym celu, aby przyspieszyć procedurę wydawania WIA i uniknąć sytuacji, w której organ klasyfikacyjny będzie przedłużał postępowanie klasyfikacyjne przez wzywanie podatnika do przedstawienia próbek czy też informacji lub materiałów dotyczących wyrobu będącego przedmiotem wniosku klasyfikacyjnego. Zgodnie bowiem z art. 7e ust. 4 u.p.a., jeżeli zdaniem organu wniosek o wydanie WIA nie spełnia wymogów formalnych, organ podatkowy jest zobowiązany wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia braków w terminie 7 dni. Tradycyjnie w takich przypadkach wezwaniu musi towarzyszyć pouczenie informujące o tym, że nieuzupełnienie wniosku spowoduje pozostawienie go bez rozpatrzenia. W takiej sytuacji wniosek o wydanie WIA pozostawia się bez rozpatrzenia, a organ klasyfikacyjny wydaje postanowienie, na które wnioskodawca jest uprawniony złożyć zażalenie.

W celu usprawnienia i ujednolicenia procesu składania WIA Minister Finansów został zobowiązany do wydania rozporządzenia wykonawczego określającego wzór wniosku o wydanie WIA oraz WIA. Wykonanie tej delegacji nastąpiło przez wydanie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2014 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (Dz. U. poz. 1867).

Zgodnie z rozporządzeniem wniosek składany jest na ujednoliconym formularzu WIA-WN, umożliwiającym uzyskanie jak najbardziej precyzyjnych informacji niezbędnych do wydania WIA przez organ klasyfikacyjny. Oprócz wynikających z wytycznych dotyczących delegacji danych określonych w art. 7e ust. 2 u.p.a. (opisanych już wyżej) wzór wniosku o wydanie WIA zawiera inne pola, które mogą zostać uzupełnione o takie dane, jak:

- 1) przewidywana przez wnioskodawcę klasyfikacja wyrobu akcyzowego lub samochodu osobowego według nomenklatury scalonej CN;
- 2) wnioskowany rodzaj wyrobu akcyzowego;
- 3) informacja o powtórnym wydaniu WIA;
- 4) nazwa handlowa wyrobu;
- 5) informacja o wydanej i ważnej WIT;