

USTAWA O PODATKU AKCYZOWYM

Komentarz

Jacek Matarewicz

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

WYDANIE **3**

USTAWA O PODATKU AKCYZOWYM

Komentarz

Jacek Matarewicz

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

WYDANIE **3**

Stan prawny na 1 maja 2020 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

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 Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-775-6
3. wydanie

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

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	17
Wprowadzenie	27
Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym	29
Dział I	
Przepisy ogólne	31
Art. 1. [Przedmiot ustawy]	31
Art. 2. [Słowniczek ustawowy]	44
Art. 3. [Klasyfikacja wyrobów według CN]	102
Art. 4. [Podstawa ustalania ulg i zwolnień]	109
Art. 5. [Konkretyzacja przedmiotu opodatkowania]	109
Art. 6. [Odpowiednie stosowanie ustawy – Ordynacja podatkowa do postępowań akcyzowych]	110
Art. 7. [Współpraca administracyjna w dziedzinie akcyzy]	111
Art. 7a. [Mosty transgraniczne]	114
Art. 7b. (uchylony)	115
Art. 7c. [Procedury celne a akcyza]	118
Dział IA	
Wiążąca informacja akcyzowa	122
Art. 7d. [Wiążąca informacja akcyzowa]	122
Art. 7e. [Wniosek o WIA]	126
Art. 7f. [Badanie wyrobu]	134
Art. 7g. [Termin wydania decyzji]	135
Art. 7h. [Termin ważności WIA]	135
Art. 7i. [Odmowa wydania WIA]	136
Art. 7j. [Przetwarzanie danych]	136
Art. 7k. [Biuletyn Informacji Publicznej]	137

Dział II

Opodatkowanie akcyzą wyrobów akcyzowych	138
--	-----

Rozdział 1

Przedmiot opodatkowania i powstanie obowiązku podatkowego	138
Art. 8. [Przedmiot opodatkowania]	138
Art. 9. [Przedmiot opodatkowania – energia elektryczna]	155
Art. 9a. [Przedmiot opodatkowania – wyroby węglowe]	165
Art. 9b. [Przedmiot opodatkowania – susz tytoniowy]	174
Art. 9c. [Przedmiot opodatkowania – wyroby gazowe]	183
Art. 10. [Obowiązek podatkowy]	188
Art. 11. [Obowiązek podatkowy – energia elektryczna]	199
Art. 11a. [Obowiązek podatkowy – susz tytoniowy]	205
Art. 11b. [Obowiązek podatkowy – wyroby gazowe]	207
Art. 12. [Obowiązek podatkowy w dniu stwierdzenia czynności przez organy]	207

Rozdział 2

Podatnik akcyzy. Właściwość organów podatkowych	208
Art. 13. [Podatnicy]	208
Art. 14. [Właściwość organów]	222
Art. 15. [Właściwość organów w sprawach znaków akcyzy]	243

Rozdział 3

Rejestracja podmiotów	246
Art. 16. [Rejestracja]	246
Art. 16a. (uchylony)	263
Art. 16b. [Uproszczone zgłoszenie rejestracyjne]	264
Art. 16c. [Wyłączenie z obowiązku rejestracji dla niewielkich ilości nabyć]	269
Art. 17. [Podmiot reprezentujący]	269
Art. 18. [Rejestr podatników]	271
Art. 19. [Wyrejestrowanie]	274
Art. 19a. [Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie określenia wzorów dokumentów]	278
Art. 20. [Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie określenia wzorów dokumentów rejestracyjnych]	278

Rozdział 3a

Rejestracja pośredniczących podmiotów tytoniowych	282
Art. 20a. [Rejestr pośredniczących podmiotów tytoniowych]	282
Art. 20b. [Podmioty mogące być pośredniczącymi podmiotami tytoniowymi]	283

Art. 20c.	[Podmiot reprezentujący pośredniczący podmiot tytoniowy]	284
Art. 20d.	[Wniosek o wpis do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych]	285
Art. 20e.	[Warunki wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych]	287
Art. 20f.	[Decyzja o wpisie do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych]	288
Art. 20g.	[Odmowa wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych]	291
Art. 20h.	[Decyzja o wykreśleniu z rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych]	291
Art. 20i.	[Delegacja dla Ministra Finansów]	293

Rozdział 4

Deklaracja podatkowa. Terminy płatności akcyzy		294
Art. 21.	[Deklaracje podatkowe]	294
Art. 21a.	[Deklaracje od wyrobów węglowych]	319
Art. 22.	[Przedpłata akcyzy]	320
Art. 23.	[Wpłaty dzienne]	326
Art. 24.	[Deklaracje – energia elektryczna]	328
Art. 24a.	[Deklaracje – susz tytoniowy]	331
Art. 24b.	[Deklaracje – wyroby gazowe]	332
Art. 24c.	(uchylony)	333
Art. 25.	(uchylony)	335
Art. 26.	[Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie określenia wzorów deklaracji]	335

Rozdział 5

Postępowanie w przypadku importu	336
Art. 27. [Import]	336
Art. 28. [Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy – prawo celne]	343
Art. 29. [Przedawnienie należności celnych a określenie kwoty akcyzy z tytułu importu]	347
Art. 29a. [Zwolnienia]	348

Rozdział 6

Zwolnienia	349
Art. 30. [Zwolnienia]	349
Art. 31. [Zwolnienia dla instytucji i organizacji prawa międzynarodowego]	388
Art. 31a. [Zwolnienia wyrobów węglowych]	391
Art. 31b. [Zwolnienia wyrobów gazowych]	416

Art. 31c.	[System prowadzący do osiągnięcia celów służących ochronie środowiska oraz podwyższeniu efektywności energetycznej]	436
Art. 31d.	[Zwolnienie energii wykorzystywanej przez zakład energochłonny]	437
Art. 32.	[Szczególne przypadki zwolnień ze względu na przeznaczenie oraz warunki ich stosowania]	445
Art. 33.	[Szczególne zwolnienia dotyczące paliw silnikowych]	473
Art. 34.	[Zwolnienia WNT w celach niehandlowych]	475
Art. 35.	[Szczególne zwolnienia dla importu paliw i smarów]	477
Art. 36.	[Zwolnienia importu wyrobów tytoniowych i alkoholowych w bagażu osobistym]	479
Art. 37.	[Zwolnienia importu wyrobów tytoniowych i napojów alkoholowych o charakterze okazjonalnym]	482
Art. 37a.	[Zwolnienie od akcyzy importu płynu do papierosów elektronicznych lub wyrobów nowatorskich]	485
Art. 38.	[Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie zwolnień]	486
Art. 39.	[Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie zwolnień]	487

Dział III

Organizacja obrotu wyrobami akcyzowymi	490
---	-----

Rozdział 1

Procedura zawieszenia poboru akcyzy		490
Art. 40.	[Zastosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy]	490
Art. 41.	[Zasady stosowania procedury zawieszenia poboru]	496
Art. 41a.	[Przemieszczanie wyrobów akcyzowych]	509
Art. 41b.	[Projekt e-AD]	517
Art. 41c.	[Podmiot odbierający]	518
Art. 41d.	(uchylony)	519
Art. 41e.	[Raport odbioru]	519
Art. 41f.	(uchylony)	525
Art. 41g.	[Niedostępność systemu – dokument zastępujący raport odbioru]	526
Art. 41h.	(uchylony)	528
Art. 41i.	[Podział przemieszczenia wyrobów energetycznych]	529
Art. 42.	[Zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy]	530
Art. 43.	[Delegacja dla Ministra Finansów w związku z dokumentowaniem procedury zawieszenia poboru]	537
Art. 44.	[Inne przypadki zakończenia procedury zawieszenia poboru]	538
Art. 45.	[Zobowiązanie podatkowe w związku z zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy]	540
Art. 46.	(uchylony)	541

Rozdział 1a**Przemieszczanie wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia**

poboru akcyzy z użyciem Systemu	542
Art. 46a. [Warunki przemieszczania wyrobów akcyzowych z użyciem Systemu]	542
Art. 46b. [Rozpoczęcie i zakończenie przemieszczania wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy]	544
Art. 46c. [Obowiązek przesłania do systemu projektu e-DD lub sporządzenia dokumentu zastępującego e-DD]	545
Art. 46d. [Zasada objęcia każdego podmiotu odbierającego jednym projektem e-DD albo dokumentem zastępującym e-DD]	546
Art. 46e. [Obowiązek wskazania numeru referencyjnego nadanego e-DD lub załączenia do przemieszczanych wyrobów akcyzowych dokumentu zastępującego e-DD]	548
Art. 46f. [Automatyczne odnotowanie obciążenia zabezpieczenia generalnego]	549
Art. 46g. [Nadanie projektowi e-DD numeru referencyjnego]	549
Art. 46h. [Raport odbioru w przypadku odmowy przyjęcia całości albo części wyrobów akcyzowych]	550
Art. 46i. [Obowiązki podmiotu odbierającego po otrzymaniu z Systemu informacji o zamiarze przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej odbieranych wyrobów akcyzowych]	550
Art. 46j. [Obowiązki podmiotu odbierającego, który nie jest użytkownikiem Systemu]	551
Art. 46k. [Przemieszczania jedną cysterną objętych zwolnieniem od akcyzy paliw lotniczych]	553
Art. 46l. [Przemieszczanie węglowodorów gazowych jedną cysterną]	553
Art. 46m. [Przesłanie raportu odbioru z Systemu do podmiotu odbierającego]	554
Art. 46n. [Import wyrobów akcyzowych]	555
Art. 46o. [Automatyczne odnotowania zabezpieczenia w Systemie]	555
Art. 46p. [Warunki zwrotu kwoty akcyzy w przypadku sporządzenia dokumentów po upływie terminów]	557

Rozdział 1b**Obsługa Systemu. Przemieszczanie wyrobów akcyzowych**

z użyciem Systemu – przepisy wspólne	558
Art. 46q. [System]	558
Art. 46r. [Obowiązki podmiotu wysyłającego w przypadku niedostępności Systemu]	560
Art. 46s. [Informacja o błędach; unieważnienie e-AD lub e-DD przez podmiot wysyłający]	562

Art. 46t.	[Zmiana miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych]	563
Art. 46u.	[Prawo wglądu do Systemu]	565
Art. 46v.	[Obowiązki użytkowników Systemu w przypadku jego niedostępności]	566
Art. 46w.	[Obowiązki użytkowników Systemu w zakresie zapewnienia aktualności]	567
Rozdział 2		
Składy podatkowe		568
Art. 47.	[Zastosowanie składów podatkowych]	568
Art. 47a.	[Magazynowanie wyrobów energetycznych w jednym zbiorniku]	587
Art. 48.	[Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego]	589
Art. 48a.	[Wymogi co do miejsca magazynowania wyrobów]	603
Art. 49.	[Wydanie zezwolenia]	604
Art. 50.	[Numer akcyzowy]	609
Art. 51.	[Obowiązek posługiwania się numerem akcyzowym]	610
Art. 52.	[Odmowa wydania lub cofnięcie zezwolenia]	610
Art. 53.	(uchylony)	614
Art. 54.	[Zezwolenie wyprowadzenia wyrobów z cudzego składu podatkowego]	614
Art. 55.	[Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie składów podatkowych]	620
Rozdział 3		
Podmiot pośredniczący		621
Art. 56.	[Zezwolenie na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący]	621
Art. 56a.	[Magazynowanie wyrobów przez podmiot pośredniczący]	626
Rozdział 4		
Zarejestrowani odbiorcy		626
Art. 57.	[Warunki uzyskania zezwolenia na prowadzenie działalności jako zarejestrowany odbiorca]	626
Art. 58.	[Numer akcyzowy zarejestrowanego odbiorcy]	635
Art. 59.	[Obowiązki zarejestrowanego odbiorcy]	636
Rozdział 5		
(uchylony)		647
Art. 60–62. (uchylone)		647

Rozdział 5a

Zarejestrowani wysyłający	647
Art. 62a. [Zezwolenie na prowadzenie działalności jako zarejestrowany wysyłający]	647
Art. 62b. [Numer akcyzowy zarejestrowanego wysyłającego]	650
Art. 62c. [Obowiązki zarejestrowanego wysyłającego]	651

Rozdział 6

Zabezpieczenie akcyzowe	652
Art. 63. [Podmioty obowiązane do złożenia zabezpieczenia akcyzowego]	652
Art. 64. [Zwolnienie z zabezpieczenia akcyzowego]	658
Art. 65. [Rodzaje zabezpieczeń akcyzowych]	664
Art. 66. [Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie zabezpieczeń akcyzowych]	676
Art. 67. [Formy zabezpieczeń]	678
Art. 68. [Depozyt w walucie polskiej]	680
Art. 69. [Gwarant]	681
Art. 69a. [Hipoteka na nieruchomości]	685
Art. 70. [Wybór formy zabezpieczenia]	686
Art. 71. [Odmowa przyjęcia zabezpieczenia akcyzowego]	687
Art. 72. [Żądanie uzupełnienia lub przedłużenia zabezpieczenia]	688
Art. 73. [Pokrycie zobowiązania z zabezpieczenia]	688
Art. 74. [Zwrot zabezpieczenia akcyzowego]	692
Art. 75. [Brak odsetek od kwoty zwracanego zabezpieczenia akcyzowego]	693
Art. 76. [Delegacja dla Ministra Finansów w sprawie potwierdzenia zabezpieczenia składanego przez podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia z zapłaconą akcyzą]	694

Rozdział 7**Wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia**

poboru akcyzy	694
Art. 77. [Dokumentowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą]	694
Art. 78. [Obowiązki podatnika przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu z akcyzą zapłaconą poza Polską]	703
Art. 78a. [Zakaz dokonywania nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych, których wytwarzanie lub obrót wymaga koncesji]	720
Art. 79. [Przedstawiciel podatkowy]	720
Art. 80. [Warunki i obowiązki przedstawiciela podatkowego]	721

Art. 81.	[Zezwolenie na wykonywanie czynności w charakterze przedstawiciela podatkowego]	723
Art. 82.	[Zwrot akcyzy z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu]	727
Art. 83.	[Reklamacja wyrobów akcyzowych wykorzystywanych następnie do produkcji kolejnych wyrobów]	736
Art. 83a.	[Reklamacja wyrobów akcyzowych podlegających niszczeniu]	737
Rozdział 8		
Zezwolenia		741
Art. 84.	[Zezwolenia akcyzowe]	741
Rozdział 8a		
Przepisy szczególne dotyczące przedsiębiorstwa w spadku		743
Art. 84a.	[Warunki utrzymania decyzji i zezwoleń akcyzowych wobec przedsiębiorstwa w spadku]	743
Art. 84b.	[Warunki utrzymania kontynuowania działalności akcyzowej przez przedsiębiorstwo w spadku]	744
Art. 84c.	[Przedsiębiorstwo w spadku a PPT]	747
Art. 84d.	[Zwolnienie z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego lub prawo do zabezpieczenia ryczałtowego a przedsiębiorstwo w spadku]	748
Art. 84e.	[Warunki zmiany podmiotu posiadającego decyzję lub zezwolenie akcyzowe z przedsiębiorstwa w spadku na następcę prawnego]	751
Art. 84f.	[Cofnięcie decyzji / zgody na kontynuowanie działalności przez przedsiębiorcę w spadku lub następcę prawnego]	751
Rozdział 9		
Normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych i dopuszczalne normy zużycia wyrobów akcyzowych		752
Art. 85.	[Rozliczanie ubytków akcyzowych]	752
Dział IV		
Wyroby akcyzowe – przepisy szczegółowe.		
Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy		767
Rozdział 1		
Wyroby energetyczne i energia elektryczna		767
Art. 86.	[Katalog wyrobów energetycznych]	767
Art. 87.	[Produkcja wyrobów energetycznych]	773

Art. 88.	[Podstawa opodatkowania wyrobów energetycznych oraz energii elektrycznej]	778
Art. 89.	[Stawki akcyzy na wyroby energetyczne oraz energię elektryczną]	785
Art. 90.	[Znakowanie i barwienie olejów]	837
Art. 91.	(uchylony)	839
Art. 91a.	(uchylony)	840
Art. 91b.	(uchylony)	840

Rozdział 2

Napoje alkoholowe	840
Art. 92. [Katalog napojów alkoholowych]	840
Art. 93. [Stawka akcyzy na alkohol etylowy]	841
Art. 94. [Akcyza od piwa]	848
Art. 95. [Akcyza od win]	861
Art. 96. [Napoje fermentowane]	862
Art. 97. [Akcyza od wyrobów pośrednich]	866

Rozdział 3

Wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych

i wyroby nowatorskie	867
Art. 98. [Katalog wyrobów tytoniowych]	867
Art. 99. [Stawki akcyzy na wyroby tytoniowe]	870
Art. 99a. [Akcyza od suszu tytoniowego]	880
Art. 99b. [Płyn do papierosów elektronicznych]	884
Art. 99c. [Wyroby nowatorskie]	886
Art. 99d. [Ogłoszenie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia]	887

Dział V

Opodatkowanie akcyzą samochodów osobowych	888
Art. 100. [Samochody osobowe – przedmiot opodatkowania]	888
Art. 101. [Samochody osobowe – obowiązek podatkowy]	902
Art. 102. [Samochody osobowe – podatnik]	905
Art. 103. [Samochody osobowe – płatnik podatku]	906
Art. 104. [Podstawa opodatkowania – samochody osobowe]	907
Art. 105. [Samochody osobowe – stawka akcyzy]	912
Art. 106. [Samochody osobowe – deklaracje]	914
Art. 107. [Samochody osobowe – zwrot akcyzy na wniosek]	916
Art. 108. (uchylony)	921
Art. 109. [Samochody osobowe – potwierdzenie zapłaty akcyzy]	921

Art. 109a.	[Samochody elektryczne]	925
Art. 110.	[Samochody osobowe – zwolnienie mienia osobistego]	927
Art. 110a.	[Zwolnienie dla karet pogotowia]	931
Art. 111.	[Samochód osobowy przywożony czasowo do celów prywatnych]	933
Art. 112.	[Samochód osobowy stanowiący mienie przesiedleńcze]	937
Art. 113.	[Delegacja dla Ministra Finansów do określenia innych zwolnień samochodów osobowych w rozporządzeniu]	940
Dział VI		
Znaki akcyzy		941
Rozdział 1		
Obowiązek oznaczania znakami akcyzy		941
Art. 114.	[Wyroby oznaczane znakami akcyzy]	941
Art. 115.	[Wytwórca znaków akcyzy]	943
Art. 116.	[Podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów znakami akcyzy]	944
Art. 117.	[Moment oznaczenia wyrobów znakami akcyzy]	948
Art. 118.	[Zwolnienia z obowiązku oznaczania znakami akcyzy]	951
Art. 119.	[Zwolnienia z obowiązku oznaczania określone przez Ministra Finansów]	954
Rozdział 2		
Zasady i tryb nanoszenia znaków akcyzy		956
Art. 120.	[Sposób nanoszenia znaków akcyzy]	956
Art. 121.	[Nanoszenie znaków akcyzy na opakowania niestandardowe]	959
Art. 122.	[Delegacja dla Ministra Finansów w zakresie określenia sposobu nanoszenia znaków akcyzy w rozporządzeniu]	960
Art. 123.	[Zgoda na zdjęcie znaków akcyzy]	991
Art. 124.	[Kasowanie znaków akcyzy]	993
Rozdział 3		
Procedura otrzymywania znaków akcyzy		994
Art. 125.	[Otrzymywanie znaków akcyzy]	994
Art. 126.	[Wniosek o wydanie znaków akcyzy]	1001
Art. 127.	[Odmowa wydania lub sprzedaży znaków]	1004
Art. 128.	[Podmioty wydające znaki akcyzy]	1006
Art. 129.	[Wzory wniosków – delegacja dla Ministra Finansów]	1006

Rozdział 4

Prawa i obowiązki wynikające ze stosowania znaków akcyzy	1007
Art. 130. [Zbywanie znaków akcyzy]	1007
Art. 131. [Ewidencja znaków akcyzy]	1010
Art. 132. [Rozliczenie z przekazanych znaków]	1015
Art. 133. [Znaki uszkodzone i zniszczone]	1017
Art. 134. [Nowe wzory znaków; zwrot znaków niewykorzystanych]	1017
Art. 135. [Zwrot wpłaconych kwot w przypadku zwrotu znaków akcyzy]	1020
Art. 136. [Terminy naniesienia znaków na opakowania]	1022
Art. 137. [Sposób zwrotu znaków akcyzy]	1026
Art. 138. [Straty znaków akcyzy]	1027

Dział VIa

Ewidencje i inne dokumentacje	1030
Art. 138a. [Ewidencja składów podatkowych]	1030
Art. 138b. [Ewidencja zarejestrowanego wysyłającego]	1033
Art. 138c. [Ewidencja WNT]	1034
Art. 138d. [Księgi kontroli – alkohol]	1035
Art. 138e. [Ewidencja dokumentów handlowych]	1036
Art. 138f. [Ewidencja wyrobów zwolnionych ze względu na przeznaczenie]	1037
Art. 138g. [Ewidencja suszu tytoniowego]	1038
Art. 138h. [Ewidencja energii elektrycznej]	1040
Art. 138i. [Ewidencja wyrobów węglowych]	1043
Art. 138j. [Ewidencja wyrobów gazowych]	1045
Art. 138k. [Ewidencja wyrobów akcyzowych zwolnionych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy]	1047
Art. 138l. [Ewidencja znaków akcyzy]	1048
Art. 138m. [Protokoły]	1049
Art. 138n. [Spis wyrobów nieprawidłowo oznaczonych]	1051
Art. 138o. [Dokumenty produkcyjne dotyczące wina i piwa]	1052
Art. 138p. [Forma prowadzonych ewidencji]	1053
Art. 138q. [Okres przechowywania ewidencji]	1055
Art. 138r. (uchylony)	1056
Art. 138s. [Delegacja dla Ministra Finansów]	1057
Art. 138t. [Obowiązki przy sprzedaży alkoholu całkowicie skażonego]	1058
Art. 138ta. [Rejestr podmiotów nabywających wyroby akcyzowe nieobjęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie]	1060

Dział VIb

Przepisy o karach pieniężnych	1062
Art. 138u. [Kary pieniężne]	1062

Dział VII

Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	1064
---	-------------

Rozdział 1

Zmiany w przepisach obowiązujących	1064
Art. 139–153. (pominięte)	1064

Rozdział 2

Przepisy epizodyczne i przejściowe	1064
Art. 154. [Obowiązek podatkowy]	1064
Art. 155. [Rejestracja]	1066
Art. 156. [Zezwolenia]	1067
Art. 157. [Zabezpieczenia akcyzowe]	1067
Art. 158. [Postępowania w sprawie zwrotu akcyzy]	1068
Art. 159. [Zezwolenie wyprowadzenia oraz podmioty pośredniczące]	1068
Art. 160. [Dopuszczalne ubytki]	1068
Art. 161. [Wyroby energetyczne powstałe jako produkt uboczny]	1069
Art. 162. [Fakturowanie energii sprzedawanej na przełomie lutego i marca 2009 r.]	1069
Art. 163. [Opodatkowanie wyrobów węglowych i koks]	1070
Art. 163a. [Zwolnienie z akcyzy dla aut hybrydowych]	1071
Art. 163b. [Zwolnienie z akcyzy dla aut hybrydowych]	1072
Art. 164. [Opodatkowanie gazu ziemnego]	1073
Art. 165. [Prawo Ministra Finansów do obniżenia stawek akcyzy]	1073
Art. 166. [Najpopularniejsza kategoria cenowa papierosów]	1073
Art. 167. [Znaki akcyzy]	1073

Rozdział 3

Przepisy końcowe	1074
Art. 168. [Uchylenie ustawy z 2004 r.]	1074
Art. 169. [Data wejścia w życie ustawy]	1074

Załączniki

Załącznik nr 1. Wykaz wyrobów akcyzowych	1075
Załącznik nr 2. Wykaz wyrobów akcyzowych, do których stosuje się procedurę zawieszenia poboru akcyzy i których produkcja odbywa się w składzie podatkowym, o których mowa w dyrektywie Rady 92/12/EWG	1079
Załącznik nr 3. Wykaz wyrobów akcyzowych objętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy	1082

Bibliografia	1085
---------------------------	-------------

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

- | | |
|--------------------------|---|
| dyrektywa
92/83/EWG | – dyrektywa Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. UE L 316, s. 21, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206, ze zm.) |
| dyrektywa
92/84/EWG | – dyrektywa Rady 92/84/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. UE L 316, s. 29; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213) |
| dyrektywa
95/60/WE | – dyrektywa Rady 95/60/WE z 27.11.1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty (Dz.Urz. UE L 291, s. 46) |
| dyrektywa
2003/96/WE | – dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, ze zm.) |
| dyrektywa
2006/112/WE | – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa
2008/118/WE | – dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 2009 r., s. 12, ze zm.) |
| dyrektywa
2009/119/WE | – dyrektywa Rady 2009/119/WE z 14.09.2009 r. nakładająca na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (Dz.Urz. UE L 265, s. 9, ze zm.) |
| dyrektywa
2011/64/UE | – dyrektywa Rady 2011/64/UE z 21.06.2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. UE L 176, s. 24) |

dyrektywa 2014/40/UE	– dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z 3.04.2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz.Urz. UE L 127, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2019 r. poz. 1040 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1460 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2019 r. poz. 2357 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2019 r. poz. 1169 ze zm.)
p.r.d.	– ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 110 ze zm.)
pr. energ.	– ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 755 ze zm.)
r.d.d.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2015 r. w sprawie dokumentu dostawy, warunków i sposobu zwrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 1691), uchylone
r.d.p.p.w.a.	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15.02.2017 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz.U. poz. 334)

-
- | | |
|--------------------------|---|
| r.d.u. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 19.09.2019 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz.U. poz. 1791) |
| r.e.d. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2019 r. w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. poz. 2534) |
| RODO | – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1, ze zm.) |
| r.o.w.a. | – rozporządzenie Ministra Finansów z 7.06.2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. poz. 1147) |
| rozporządzenie 2658/87 | – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. UE L 256, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, ze zm.) |
| rozporządzenie 3549/92 | – rozporządzenie Komisji (EWG) nr 3649/92 z 17.12.1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przemieszczaniu wyrobów akcyzowych, przeznaczonych do konsumpcji w Państwie Członkowskim wysyłki (Dz.Urz. UE L 369, s. 17, ze zm.) |
| rozporządzenie 3199/93 | – rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z 22.11.1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE L 288, s. 12, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 249, ze zm.) |
| rozporządzenie 31/96 | – rozporządzenie komisji (WE) nr 31/96 z 10.01.1996 r. w sprawie świadcstwa zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE L 8, s. 11, ze zm.) |
| rozporządzenie 884/2001 | – rozporządzenie Komisji (WE) nr 884/2001 z 24.04.2001 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania dotyczące dokumentów towarzyszących przewozowi produktów winiarskich oraz rejestrów prowadzonych w sektorze wina (Dz.Urz. UE L 128, s. 32, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 32, s. 202, ze zm.), uchylone |
| rozporządzenie 2073/2004 | – rozporządzenie Rady (WE) nr 2073/2004 z 16.11.2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych (Dz.Urz. UE L 359, s. 1), uchylone |
| rozporządzenie 684/2009 | – rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z 24.07.2009 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, s. 24, ze zm.) |
-

- rozporządzenie 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 389/2012 – rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z 2.05.2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz.Urz. UE L 121, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 162/2013 – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 162/2013 z 21.02.2013 r. zmieniające załącznik do rozporządzenia (WE) nr 3199/93 w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE L 49, s. 55)
- rozporządzenie 2015/2447 – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze zm.)
- rozporządzenie 2016/323 – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2016/323 z 24.02.2016 r. ustanawiające szczegółowe zasady współpracy i wymiany informacji między państwami członkowskimi dotyczące wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z rozporządzeniem Rady (UE) nr 389/2012 (Dz.Urz. UE L 66, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 2017/1112 – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2017/1112 z 22.06.2017 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 3199/93 w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE. L 162, s. 22)
- rozporządzenie z 30.08.2019 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z 30.08.2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz.U. poz. 1689)
- r.p.s.d.w. – rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2015 r. w sprawie przypadków, w których podmioty nie muszą spełniać dodatkowych warunków uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (Dz.U. poz. 2212 ze zm.)
- r.p.s.p. – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2015 r. w sprawie szczegółowych warunków dotyczących miejsca odbioru wyrobów akcyzowych oraz prowadzenia składu podatkowego (Dz.U. z 2018 r. poz. 55)
- r.s.u.s.2017 – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 5.04.2017 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (Dz.U. poz. 778)

r.s.u.s.2018	– rozporządzenie Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (Dz.U. z 2019 r. poz. 2)
r.w.u.s.	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.02.2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy (Dz.U. poz. 371)
r.z.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz.U. poz. 2543 ze zm.)
r.z.a.w.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.08.2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 125)
r.z.p.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. poz. 2525 ze zm.)
r.z.w.a.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.08.2010 r. w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (Dz.U. z 2019 r. poz. 2427 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.a.p.	– ustawa z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 72 ze zm.)
u.b.b.c.	– ustawa z 25.08.2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1155 ze zm.)
u.e.e.	– ustawa z 20.05.2016 r. o efektywności energetycznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 264 ze zm.)
u.g.t.	– ustawa z 26.10.2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 312)
u.i.d.p.	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 346 ze zm.)
u.o.d.o.	– ustawa z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 89 ze zm.)
u.o.n.d.	– ustawy z 4.02.2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz.U. z 2020 r. poz. 326 ze zm.)
u.o.z.e.	– ustawa z 20.02.2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2020 r. poz. 261 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.)
u.p.s.	– ustawy z 12.03.2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1507 ze zm.)

u.s.m.d.k.	– ustawa z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 2332 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
ustawa z 2004 r.	– ustawa z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), uchylona
ustawa z 2013 r.	– ustawa z 27.09.2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 1231), uchylona
ustawa z 15.09.2000 r.	– ustawa z 15.09.2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 1026)
ustawa z 7.12.2012 r.	– ustawa z 7.12.2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. poz. 1456 ze zm.)
ustawa z 24.07.2015 r.	– ustawa z 24.07.2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1479 ze zm.)
ustawa z 7.07.2016 r.	– ustawa z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052 ze zm.)
ustawa z 22.06.2016 r.	– ustawa z 22.06.2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1228)
ustawy z 7.04.2017 r.	– ustawy z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 937)
ustawa z 27.10.2017 r.	– ustawa z 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. poz. 2216)
ustawa z 12.12.2017 r.	– ustawa z 12.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 137 ze zm.)
ustawa z 20.07.2018 r.	– ustawa z 20.07.2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 1697 ze zm.)
ustawa z 9.11.2018 r.	– ustawa z 9.11.2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz.U. poz. 2244)
ustawa z 22.11.2018 r.	– ustawa z 22.11.2018 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2404)
ustawa z 14.12.2018 r.	– ustawa z 14.12.2018 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 2511)
ustawa z 4.07.2019 r.	– ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.)
ustawa z 19.07.2019 r.	– ustawa z 19.07.2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1556 ze zm.)

ustawa z 21.11.2019 r.	– ustawa z 21.11.2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2523)
u.w.m.	– ustawa z 20.05.2010 r. o wyrobach medycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 186)
u.w.w.	– ustawa z 12.05.2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina (Dz.U. z 2019 r. poz. 1534 ze zm.)
u.z.r.n.	– ustawa z 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 411 ze zm.)
u.z.s. / ustawa z 5.07.2018 r.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. poz. 1629 ze zm.)
u.z.u.p. / ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa	– ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1079 ze zm.)
w.k.c. z 1992 r.	– rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z 12.10.1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 302, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307, ze zm.), uchylone
w.k.c. z 2013 r.	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)

2. Organy orzekające

DIAS	– dyrektor izby administracji skarbowej
DIS	– Dyrektor Izby Skarbowej
DKIS	– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
MF	– Minister Finansów
NSA	– Naczelný Sąd Administracyjny
NUCS	– naczelnik urzędu celno-skarbowego
NUS	– naczelnik urzędu skarbowego
SA	– sąd apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
URE	– Urząd Regulacji Energetyki
US	– urząd skarbowy
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

3. Publikatory

DGP	– Dziennik „Gazeta Prawna”
Dor. Pod.	– Doradztwo Podatkowe
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. UE/WE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej/Wspólnoty Europejskiej
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A

4. Pozostałe

ADT	– Administracyjny Dokument Towarzyszący
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
CN	– kod Nomenklatury Scalonej zgodny z załącznikiem I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. UE L 256, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, ze zm.)
CN 2009	– Kod CN obowiązujący w dacie wejścia w życie ustawy o podatku akcyzowym (od 1.03.2009 r.)
e-AD	– elektroniczny Administracyjny Dokument
e-DD	– elektroniczny Dokument Dostawy
EFTA	– Europejskie Stowarzyszenie Wolnego Handlu
IRGiT	– Izba Rozliczeniowa Giełd Towarowych
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KE	– Komisja Europejska
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NBP	– Narodowy Bank Polski
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NIP	– Numer Identyfikacji Podatkowej
ORINS	– Ogólne Reguły Interpretacji Nomenklatury Scalonej
PKWiU	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
p.p.	– punkty procentowe
raport NIK z 14.04.2017 r.	– raport Najwyższej Izby Kontroli z 14.04.2017 r., <i>Działania organów kontroli skarbowej i organów służby celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce</i> , KBF.430.004.2017, nr ewid. 15/2017/P/16/010/KBF, https://www.nik.gov.pl/plik/id,13953,vp,16391.pdf (dostęp: 25.04.2020 r.)
raport NIK z maja 2017 r. ws. paliw	– informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli z 4.05.2017 r., <i>Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi</i> , KGP.410.007.00.2016, nr ewid. 21/2017/P/16/018/KGP, https://www.nik.gov.pl/plik/id,14033,vp,16483.pdf (dostęp: 25.04.2020 r.)

SKOK	– Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
S-PL	– polski skład podatkowy
S-UE	– skład podatkowy w innym kraju UE (niż Polska)
System	– System EMCS – system przemieszczania oraz nadzoru wyrobów akcyzowych
UDT	– uproszczony dokument towarzyszący
UE	– Unia Europejska
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
URE	– Urząd Regulacji Energetyki
VAT	– podatek od towarów i usług
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa
WIA	– wiążąca informacja akcyzowa
WIIH	– Wojewódzki Inspektorat Inspekcji Handlowej
WIT	– wiążąca informacja taryfowa
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Wprowadzenie

Niniejsza publikacja jest kompleksowym komentarzem do ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.), napisanym przez praktyka zajmującego się na co dzień świadczeniem doradztwa podatkowego na rzecz podmiotów m.in. z branż: energetycznej (paliwa, wyroby gazowe, wyroby węglowe), energii elektrycznej, tytoniowej, alkoholowej oraz motoryzacyjnej. W publikacji omówiono zagadnienia dotyczące zarówno drobnych przedsiębiorców (np. sprowadzających samochody osobowe do Polski, prowadzących hurtownie alkoholowe lub sprzedających węgiel), jak i największych w Polsce spółek (np. zajmujących się obrotem energią elektryczną lub jej dystrybucją albo produkujących paliwa).

Publikacja zawiera wiele odniesień do problemów, z którymi borykają się osoby zawodowo rozliczające akcyzę w przedsiębiorstwach i z których istnienia często nie zdają sobie sprawy ci, których wiedza o akcyzie ogranicza się jedynie do lektury przepisów. Z tego też powodu znajdują się w niej liczne przykłady orzeczeń sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, interpretacji urzędowych oraz odpowiedzi na interpelacje poselskie. Miejscami autor posłużył się własnymi przykładami, co powinno ułatwić zrozumienie problematyki.

Komentarz do poszczególnych artykułów ustawy jest uzupełniony licznymi odwołaniami do aktów wykonawczych, bez których omówienie przepisów ustawowych byłoby niezupełne. Autor zwrócił również uwagę na kwestie wątpliwe, co do których stanowisko organów podatkowych nie zawsze jest spójne.

Szczególne nacisk położono na przybliżenie najnowszych zmian do ustawy, a także aktów wykonawczych wprowadzanych sukcesywnie w trakcie 2019 r. oraz 2020 r. W stosunku do poprzedniej wersji komentarza uwzględniono m.in. zmiany, zgodnie z którymi:

- 1) od 1.01.2019 r. zmodyfikowano przepisy dotyczące warunków zwolnień ze względu na przeznaczenie (art. 32 u.p.a.) – ustawa z 20.07.2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 1697 ze zm.);
- 2) od 1.09.2019 r. zmieniono zasady dokumentowania i rozliczania akcyzy od olejów opałowych, z zastrzeżeniem że większość regulacji w zakresie akcyzy wejdzie w życie

- od 1.04.2020 r. – ustawa z 19.07.2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1556 ze zm.), których wejście w życie do 1.09.2020 r. przesunął następnie art. 60 pkt 1 ustawy z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.);
- 3) od 1.11.2019 r. wprowadzono przepisy dotyczące opodatkowania akcyzą preparatów smarowych klasyfikowanych do poz. CN 3403 na podobnych zasadach, na jakich opodatkowane akcyzą są obecnie oleje smarowe klasyfikowane do poz. CN 2710, a także doprecyzowano zasady przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych innych niż wymienione w załączniku nr 2 do u.p.a. – ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.);
 - 4) od 1.01.2020 r. weszły w życie przepisy dotyczące obniżenia akcyzy na niektóre samochody osobowe o napędzie hybrydowym lub elektrycznym – ustawa z 16.10.2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2116);
 - 5) od 1.01.2020 r. weszły w życie przepisy podwyższające akcyzę na wyroby alkoholowe i tytoniowe – ustawa z 21.11.2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2523);
 - 6) do 31.01.2021 r. odroczono w czasie przepisy dotyczące dokumentowania przemieszczania wyrobów akcyzowych opodatkowanych stawką 0 zł ze względu na przeznaczenie i zwolnionych ze względu na przeznaczenie – ustawa z 20.07.2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 1697 ze zm.); ustawa z 14.12.2018 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 2511); ustawa z 12.12.2019 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 2496).
 - 7) zapadały interesujące orzeczenia oraz wydawane były interpretacje urzędowe istotnie wpływające na praktykę stosowania przepisów akcyzowych w Polsce;
 - 8) wydano nowe lub zmieniono rozporządzenia wykonawcze do ustawy, w tym zmodyfikowano niektóre zwolnienia akcyzowe.

Autor ma nadzieję, że Czytelnicy znajdą w książce odpowiedzi na wszystkie nurtujące ich pytania (bądź chociaż część z nich) związane z wykładnią przepisów ustawy akcyzowej. W przypadku braku omówienia bądź niekompletnego omówienia poszczególnych problemów w tej publikacji autor będzie wdzięczny za przekazanie uwag i pytań na adres mailowy: j-matarewicz@wp.pl. Państwa uwagi na pewno zostaną uwzględnione w ewentualnym kolejnym wydaniu komentarza.

Jacek Matarewicz

Stan prawny: 1.05.2020 r.

USTAWA

z dnia 6 grudnia 2008 r.

o podatku akcyzowym¹

(Dz.U. z 2020 r. poz. 722)

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

- 1) dyrektywy Rady 83/183/EWG z 28.03.1983 r. w sprawie zwolnień od podatku stosowanych do przywozu na stałe z Państw Członkowskich majątku prywatnego osób fizycznych (Dz.Urz. WE L 105, s. 64, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 117, ze zm.);
- 2) dyrektywy Rady 83/182/EWG z 28.03.1983 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, s. 59, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 112, ze zm.);
- 3) dyrektywy Rady 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.Urz. WE L 76, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179, ze zm.);
- 4) dyrektywy Rady 92/79/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.Urz. WE L 316, s. 8, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, s. 202, ze zm.);
- 5) dyrektywy Rady 92/80/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.Urz. WE L 316, s. 10, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, s. 204, ze zm.);
- 6) dyrektywy Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. WE L 316, s. 21, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206);
- 7) dyrektywy Rady 92/84/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. WE L 316, s. 29; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213);
- 8) dyrektywy Rady 95/59/WE z 27.11.1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. WE L 291, s. 40, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 283, ze zm.);
- 9) dyrektywy Rady 95/60/WE z 27.11.1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty (Dz.Urz. WE L 291, s. 46; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 289);
- 10) dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, ze zm.);
- 11) dyrektywy Rady 2004/74/WE z 29.04.2004 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, s. 87; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 2, s. 16);

- 12) dyrektywy Rady 2006/79/WE z 5.10.2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz.Urz. UE L 286, s. 15);
- 13) dyrektywy Rady 2007/74/WE z 20.12.2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz.Urz. UE L 346, s. 6).

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. [Przedmiot ustawy]

- 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.**

Zakres przedmiotowy ustawy

1. Artykuł 1 u.p.a. jest potwierdzeniem, że najistotniejsze zagadnienia związane z opodatkowaniem akcyzą uregulowane są w akcie prawnym o randze ustawy, co z kolei jest zgodne z art. 217 Konstytucji RP, w myśl którego nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. To właśnie komentowana ustawa reguluje najważniejsze kwestie związane z akcyzą, w tym określa reguły opodatkowania określonych wyrobów (wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych), wskazuje podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy (podatników akcyzy), charakteryzuje przedmiot opodatkowania oraz wysokość podatku (określa jego stawki). Ponadto ustawa określa warunki zwolnienia danych towarów z podatku. Jednocześnie to właśnie z ustawy wynika, jak zorganizowany jest w Polsce obrót wyrobami akcyzowymi, jakie trzeba spełnić warunki, żeby korzystać z danych preferencji podatkowych, a także jakie obowiązki ciąży na podatnikach tego podatku, włączając obowiązek nanoszenia znaków akcyzy.
2. Ustawa zawiera jednak wiele delegacji dla Ministra Finansów do wydania rozporządzeń wykonawczych regulujących pewne zagadnienia bardziej szczegółowo. Do rozporządzeń tych zalicza się:

- 1) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.02.2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy (Dz.U. poz. 371), do którego wydania delegację zawiera art. 14 ust. 11 u.p.a.;
- 2) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 17.02.2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie spraw dotyczących znaków akcyzy (Dz.U. poz. 331), do którego wydania delegację zawiera art. 15 ust. 3 u.p.a.;
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.08.2019 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją uproszczoną w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. poz. 1578), do którego delegację zawiera art. 19a u.p.a.;
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2018 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. poz. 2442 ze zm.), do którego wydania delegację zawiera art. 20 u.p.a.;
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.01.2018 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego oraz deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy (Dz.U. poz. 273 ze zm.), do którego wydania delegację zawierają art. 26 ust. 1 oraz art. 106 ust. 4 pkt 1 u.p.a.;
- 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2013 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, w przypadku których podatnicy mogą stosować kwartalny okres rozliczeniowy (Dz.U. poz. 1276), do którego wydania delegację zawiera art. 26 ust. 2 pkt 2 u.p.a.;
- 7) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. poz. 2525 ze zm.), do którego wydania delegację zawierają art. 31 ust. 6, art. 39 ust. 1 pkt 2–3 oraz art. 113 ust. 1 u.p.a.;
- 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.2018 r. w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. poz. 2379), do którego wydania delegację zawiera art. 38 ust. 2 pkt 1–2 u.p.a.;
- 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2015 r. w sprawie dokumentu dostawy, warunków i sposobu zwrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 1691), do którego wydania delegację zawiera art. 38 ust. 1 u.p.a.;
- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.02.2019 r. w sprawie danych umieszczanych w Systemie oraz trybu postępowania w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych przy użyciu Systemu (Dz.U. poz. 404), do którego wydania delegację zawierają art. 43 ust. 3 oraz art. 46w ust. 2 u.p.a.;
- 11) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15.02.2017 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz.U. poz. 334), do którego wydania delegację zawierają art. 43 ust. 1 pkt 6, art. 55 ust. 3 oraz art. 77 ust. 3 u.p.a.;
- 12) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 22.02.2017 r. w sprawie informacji umieszczanych w Systemie oraz w e-AD (Dz.U. poz. 388), do którego wydania delegację zawierały uchylone obecnie art. 41h ust. 2, art. 43 ust. 3 oraz art. 46 ust. 8 u.p.a.;

- 13) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie określenia innych przypadków, w których podmiot wysyłający ma obowiązek dokonania zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych (Dz.U. poz. 440), do którego wydania delegację zawierał uchylony obecnie art. 41d ust. 3 u.p.a.;
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2015 r. w sprawie przypadków, w których podmioty nie muszą spełniać dodatkowych warunków uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (Dz.U. poz. 2212 ze zm.), do którego wydania delegację zawiera art. 55 ust. 4 u.p.a.;
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2015 r. w sprawie szczegółowych warunków dotyczących miejsca odbioru wyrobów akcyzowych oraz prowadzenia składu podatkowego (Dz.U. z 2018 r. poz. 55), do którego wydania delegację zawiera art. 59 ust. 7 u.p.a.;
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.01.2018 r. w sprawie wzorów deklaracji uproszczonej dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego (Dz.U. poz. 267 ze zm.), do którego wydania delegację zawierają art. 78 ust. 10 oraz art. 106 ust. 4 pkt 2 u.p.a.;
- 17) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 7.02.2017 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym (Dz.U. poz. 257), do którego wydania delegację zawiera art. 78 ust. 8 u.p.a.;
- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.12.2014 r. w sprawie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego (Dz.U. z 2019 r. poz. 923), do którego wydania delegację zawiera art. 64 ust. 10 u.p.a.;
- 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz.U. poz. 2543 ze zm.), do którego wydania delegację zawierają art. 66 ust. 1, art. 67 ust. 3 oraz art. 74 ust. 5 u.p.a.;
- 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.12.2014 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. z 2018 r. poz. 750), do którego wydania delegację zawiera art. 66 ust. 2 pkt 3, 4, 6 u.p.a.;
- 21) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.02.2017 r. w sprawie wzorów treści gwarancji bankowych i ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe (Dz.U. poz. 378), do którego wydania delegację zawiera art. 69 ust. 5 u.p.a.;
- 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.08.2010 r. w sprawie wzoru dokumentu potwierdzenia złożenia zabezpieczenia akcyzowego lub zapłaty akcyzy na terytorium kraju (Dz.U. z 2018 r. poz. 497), do którego wydania delegację zawiera art. 76 u.p.a.;
- 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.08.2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 125), do którego wydania delegację zawiera art. 82 ust. 7 u.p.a.;

- 24) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.04.2019 r. w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. poz. 745), do którego wydania delegację zawiera art. 84 ust. 2 u.p.a.;
- 25) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.09.2019 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz.U. poz. 1791), do którego wydania delegację zawiera art. 85 ust. 5 u.p.a.;
- 26) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.09.2019 r. w sprawie norm dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych (Dz.U. poz. 1790), do którego wydania delegację zawiera art. 85 ust. 7 u.p.a.;
- 27) rozporządzenie Ministra Finansów z 11.09.2019 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz.U. poz. 1822), do którego wydania delegację zawiera art. 90 ust. 3 u.p.a.;
- 28) rozporządzenie Ministra Finansów z 13.02.2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa (Dz.U. Nr 32, poz. 224), do którego wydania delegację zawiera art. 94 ust. 5 u.p.a.;
- 29) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2010 r. w sprawie informacji o liczbie papierosów poszczególnych marek i ilości tytoniu do palenia oznaczonych maksymalną ceną detaliczną (Dz.U. z 2018 r. poz. 476), do którego wydania delegację zawiera art. 99 ust. 12 u.p.a.;
- 30) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.02.2009 r. w sprawie deklaracji o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (Dz.U. z 2018 r. poz. 630), do którego wydania delegację zawiera art. 103 ust. 3 u.p.a.;
- 31) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.02.2009 r. w sprawie zwrotu akcyzy od samochodu osobowego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1891), do którego wydania delegację zawiera art. 107 ust. 6 u.p.a.;
- 32) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.02.2009 r. w sprawie wzoru dokumentów potwierdzających zapłatę akcyzy na terytorium kraju od samochodu osobowego nabytego wewnątrzwspólnotowo lub brak obowiązku zapłaty tej akcyzy (Dz.U. z 2019 r. poz. 887 ze zm.), do którego wydania delegację zawiera art. 109 ust. 4 u.p.a.;
- 33) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.08.2010 r. w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (Dz.U. z 2019 r. poz. 2427 ze zm.), do którego wydania delegację zawiera art. 119 u.p.a.;
- 34) rozporządzenie Ministra Finansów z 7.06.2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. poz. 1147), do którego wydania delegację zawierają art. 122 ust. 1, art. 123 ust. 4, art. 125 ust. 6, art. 126 ust. 6, art. 129, 131 ust. 10, art. 132 ust. 5, art. 137 oraz 138 ust. 5 u.p.a.;
- 35) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.11.2018 r. w sprawie trybu przekazania znaków akcyzy (Dz.U. poz. 2199), do którego wydania delegację zawiera art. 130 ust. 6 u.p.a.;
- 36) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia dyrektorów izb administracji skarbowej właściwych do prowadzenia spraw

- w zakresie wiążącej informacji akcyzowej (Dz.U. poz. 303), do którego wydania delegację zawiera art. 14 ust. 12 u.p.a.;
- 37) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.2014 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 985), do którego wydania delegację zawiera art. 7e ust. 6 u.p.a.;
- 38) rozporządzenie Ministra Finansów z 25.04.2019 r. w sprawie wniosków dotyczących rejestracji pośredniczących podmiotów tytoniowych (Dz.U. poz. 810), do którego wydania delegację zawiera art. 20i u.p.a.;
- 39) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2015 r. w sprawie wykazu dokumentów potwierdzających dokonanie zapłaty zobowiązania podatkowego i opłaty paliwowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 530), do którego wydania delegację zawiera art. 14 ust. 13 u.p.a.;
- 40) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia organu właściwego w sprawie potwierdzania niedostępności Systemu (Dz.U. poz. 424), do którego wydania delegację zawierał uchylony obecnie art. 41f ust. 6 pkt 1 u.p.a.;
- 41) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie postępowania podmiotów wysyłających, podmiotów odbierających oraz organów podatkowych w przypadku niedostępności Systemu oraz po przywróceniu jego dostępności (Dz.U. poz. 420), do którego wydania delegację zawierał uchylony obecnie art. 41f ust. 6 pkt 2 u.p.a.;
- 42) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.12.2018 r. w sprawie wyznaczenia organu właściwego w sprawie potwierdzenia niedostępności Systemu (Dz.U. poz. 2406), do którego wydania delegację zawiera art. 46v ust. 6 u.p.a.;
- 43) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.11.2018 r. w sprawie wyznaczenia urzędu skarbowego, na którego rachunek bankowy dokonuje się wpłaty kary pieniężnej, o której mowa w art. 138u ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2292), do którego wydania delegację zawiera art. 138u ust. 9 u.p.a.;
- 44) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2019 r. w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. poz. 2534), do którego wydania delegację zawiera art. 138s u.p.a.;
- 45) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.11.2018 r. w sprawie określenia innych przypadków, w których podmiot wysyłający ma obowiązek dokonania zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych przemieszczanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (Dz.U. poz. 2295), do którego wydania delegację zawiera art. 46t ust. 7 pkt 1 u.p.a.;
- 46) rozporządzenie Ministra Finansów z 31.10.2018 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. poz. 2158 ze zm.), do którego wydania delegację zawiera art. 38 ust. 1 pkt 3 u.p.a.;
- 47) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2018 r. w sprawie szczegółowego sposobu postępowania podmiotów wysyłających, podmiotów odbierających oraz organów podatkowych w przypadku niedostępności Systemu oraz po przywróceniu jego dostępności (Dz.U. poz. 2450), do którego wydania delegację zawiera art. 46v ust. 7 u.p.a.;

- 48) rozporządzenie Ministra Finansów z 7.03.2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. poz. 377), do którego wydania delegację zawiera art. 39 ust. 1 pkt 1 u.p.a.
 - 49) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.03.2020 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego alkoholu etylowego użytego do produkcji produktów biobójczych (Dz.U. poz. 500), do którego wydania delegację zawiera art. 39 ust. 1 pkt 1 u.p.a.;
 - 50) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.03.2020 r. w sprawie zmiany rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. poz. 543 ze zm.), do którego wydania delegację zawiera art. 39 ust. 1 pkt 1 u.p.a.
3. Kwestie związane z opodatkowaniem akcyzą regulują również inne akty prawne (ustawy i rozporządzenia), w tym m.in.:
- 1) ustawa z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2019 r. poz. 2188 ze zm.);
 - 2) rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 23.08.2006 r. w sprawie przekazywania gminom dotacji celowej na postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej i jego wypłatę (Dz.U. z 2013 r. poz. 1339 ze zm.);
 - 3) rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 20.12.2018 r. w sprawie wzoru wniosku o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. poz. 2466);
 - 4) rozporządzenie Rady Ministrów z 18.12.2019 r. w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2020 r. (Dz.U. poz. 2489);
 - 5) ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.) wraz z ustawą z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.);
 - 6) ustawa z 25.08.2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1155 ze zm.);
 - 7) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 10.05.2017 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 262 ze zm.);
 - 8) ustawa z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 72 ze zm.).
4. Polskie przepisy powinny być zgodne z prawem wspólnotowym, na które w przypadku podatku akcyzowego składają się głównie dyrektywy. Dyrektywy są aktami prawnymi kierowanymi przede wszystkim do państw członkowskich, których zadaniem jest prawidłowa implementacja przepisów dyrektyw do prawa krajowego (wewnętrznego). Brak implementacji lub niewłaściwa implementacja dyrektywy do krajowego porządku prawnego daje podatnikom możliwość zastosowania wprost jej przepisów (zasada bezpośredniej skuteczności dyrektywy), jeżeli są one wystarczająco jasne, bezwarunkowe

i precyzyjne¹. Co istotne, niewłaściwe implementowanie dyrektywy może być wykorzystane wyłącznie na korzyść podatnika, co oznacza, że jeżeli niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe są dla niego korzystniejsze, to organy podatkowe nie mają prawa ich kwestionować z uwagi na treść regulacji dyrektywy². Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej „konsekwentnie stoi (...) na stanowisku, iż dyrektywy nie mogą tworzyć obowiązków dla jednostek i tym samym nie mogą wywoływać horyzontalnego skutku bezpośredniego. Podobnie też przepisy nieimplementowanej dyrektywy nie mogą być stosowane przez organy państwa członkowskiego przeciwko jednostce”³.

5. Podatek akcyzowy jest podatkiem zharmonizowanym na szczeblu wspólnotowym, co oznacza, że w poszczególnych państwach członkowskich, podobnie jak w przypadku VAT, obowiązują (bądź powinny obowiązywać) zbliżone regulacje prawne. Do najważniejszych regulacji prawnych w zakresie akcyzy zaliczyć należy:

- 1) dyrektywę Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/WE (Dz.Urz. UE L 9 z 2009 r., s. 12, ze zm.);
- 2) rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z 24.07.2009 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, s. 24, ze zm.);
- 3) dyrektywę Rady 2011/64/UE z 21.06.2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. UE L 176, s. 24);
- 4) dyrektywę Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. UE L 316, s. 21, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206, ze zm.);
- 5) dyrektywę Rady 92/84/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. UE L 316, s. 29; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213);
- 6) dyrektywę Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, ze zm.).

Harmonizacja nie obejmuje wszystkich wyrobów podlegających opodatkowaniu akcyzą. Przykładem w Polsce są samochody osobowe, które nie w każdym kraju są objęte tym podatkiem. Podstawą prawną takiego stanu rzeczy jest m.in. art. 1 ust. 3 lit. a dyrektywy 2008/118/WE, który stanowi wprost, że państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe pod warunkiem, że nie spowoduje to zwiększenia

¹ Np. wyrok TSUE z 19.01.1982 r., C-8/81, Ursula Becker v. Finanzamt Munster-Innenstadt, EU:C:1982:7.

² Np. wyrok TSUE z 11.06.1987 r., C-14/86, Pretore di Salò v. Osoby nieznane, EU:C:1987:275.

³ *Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej*, red. M.M. Kenig-Witkowska, Warszawa 2006, s. 270.

formalności przy przekraczaniu granic. Z kolei opodatkowanie akcyzą lub innym równoważnym podatkiem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych powinno być zgodne z prawem Unii Europejskiej w zakresie VAT i akcyzy, co potwierdził TSUE w wyroku z 27.02.2014 r.⁴. Trybunał zakwestionował w tym wyroku hiszpański podatek od niektórych wyrobów mineralnych. W motywie 4 preambuły do dyrektywy 2008/118/WE wskazano, że dla szczególnych celów wyroby akcyzowe mogą podlegać innym podatkom pośrednim. W takich przypadkach państwa członkowskie powinny jednak stosować się do głównych elementów przepisów wspólnotowych dotyczących podatków pośrednich, aby nie zagrozić pozytywnemu wpływowi takich przepisów. Do takiego właśnie francuskiego podatku celowego od energii elektrycznej, który to podatek był przeznaczany na finansowanie wydatków związanych z wytwarzaniem energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych i z kogeneracji oraz na wprowadzenie geograficznie ujednoliconych taryf, a także na obniżanie ceny energii elektrycznej dla gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej, odniósł się TSUE w wyroku z 25.07.2018 r.⁵. W ocenie TSUE tego typu podatek nie jest podatkiem akcyzowym zharmonizowanym, jednak jego wprowadzenie i zasady poboru powinny być zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność i kontrolowanie podatku.

Pozostając jeszcze przy obłożeniu wyrobów niezharmonizowanych podatkiem akcyzowym, warto wspomnieć o planowanym podatku cukrowym⁶. Do konsultacji publicznych trafił bowiem projekt z 20.12.2019 r. ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów⁷ obejmujący:

- 1) nałożenie dodatkowej opłaty na: napoje z dodatkiem monosacharydów, disacharydów, oligosacharydów, środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancje słodzące (o których mowa w rozporządzeniu 1333/2008⁸), kofeiny, guarany lub tauryny, a także na napoje alkoholowe w opakowaniach o małej objętości (do 300 ml) i na reklamę suplementów diety. Projekt przewiduje, że wpływy z tytułu opłaty od napojów będą przekazywane w wysokości 98% do NFZ na finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej, a w wysokości 2% do dyspozycji Ministra Finansów z przeznaczeniem na koszty egzekucji należności z tytułu tych opłat i obsługę administracyjną ich pozyskiwania;
- 2) propozycję, aby przedsiębiorcy prowadzący sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży na podstawie zezwolenia byli zobowiązani do wniesienia opłaty związanej ze sprzedażą napojów alkoholowych o objętości nieprzekraczającej 300 ml;

⁴ C-82/12, Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya, EU:C:2014:108.

⁵ C-103/17, Messer France SAS v. Premier ministre i in., EU:C:2018:587.

⁶ S. Gadomski, *Podatek od cukru w Polsce. Wiemy, od kiedy*, DGP, 5.12.2019 r.

⁷ <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r40318243,Projekt-ustawy-o-zmianie-niektorych-ustaw-w-zwiazku-z-promocja-prozdrowotnych-wy.html> (dostęp: 5.05.2020 r.).

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z 16.12.2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz.Urz. UE L 354, s. 16, ze zm.).

- 3) propozycję, aby podmioty świadczące usługę będącą reklamą suplementu diety były zaś zobowiązane do wniesienia na rachunek właściwego urzędu skarbowego opłaty w wysokości 10% podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, wynikającej z tej usługi. Środki te mają zostać przekazane do NFZ w celu finansowania świadczeń opieki zdrowotnej.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem z 14.01.2020 r. Związku Przedsiębiorców i Pracodawców odnoszącym się do projektu wprowadzającego tzw. podatek cukrowy, mający być – w założeniu projektodawców – opłatą celową⁹, w którym wskazano, że „Nie ulega wątpliwości, że nadwaga i będąca jej konsekwencją otyłość stanowi problem, z którym rozwiązane społeczeństwa muszą się zmierzyć. (...) Zdecydowanie jednak sprzeciwiamy się próbom wykorzystywania narzędzi podatkowych do kształtowania nawyków żywieniowych Polaków. Jesteśmy przekonani, że tego rodzaju działania są nieskuteczne i uderzają w najmniej zamożne grupy konsumentów, które wskutek ich realizacji będą prawdopodobnie wybierać w sklepie tańsze produkty gorszej jakości. (...) konsekwencją uiszczenia opłaty jest realizacja jakiegoś świadczenia ekwiwalentnego, podczas gdy z opłaceniem podatku nie wiąże się obowiązek żadnego konkretnego świadczenia po stronie związku publicznoprawnego. W żadnym fragmencie projektu nie zwrócono uwagi na żadne świadczenie zwrotne, które mogłoby wynikać z opłacenia opłaty (trudno zresztą sobie takie świadczenie wyobrazić, skoro płatnikami mają być podmioty sprzedające towary objęte «opłatami», oraz świadczące usługę reklamy suplementów diety, podczas gdy regulacja ma kształtować zachowania konsumentów, ponoszących jednakże finansowy ciężar proponowanych rozwiązań). Z punktu widzenia formalnego zatem, przedmiotem omawianego projektu jest wprowadzenie nowych podatków, a nie opłat (...)”.

Autorzy stanowiska, komentując pośpiech legislacyjny towarzyszący pracom nad tym projektem, wskazali, że „pośpiech może budzić zdziwienie. Szczególnie, jeżeli projekt pojawia się nagle 20 grudnia, kilka dni przed świętami Bożego Narodzenia, i jest wzbogacony o regulacje odnoszące się do sprzedaży alkoholu sprzedawanego w opakowaniach o niewielkich pojemnościach («małpek»), czy też reklam suplementów diety, sprowadzone de facto do opodatkowania tej sprzedaży i tych reklam, to trudno nie dostrzegać w tym logiki szukania dodatkowych źródeł wpływów do budżetu. (...) nawet pobieżna lektura uzasadnienia do projektu każe przypuszczać, że jego cele są przede wszystkim fiskalne”.

W planach resortu finansów jest również obłożenie akcyzą fajerwerków, których używanie staje się coraz bardziej uciążliwe dla mieszkańców miast i zwierząt nie tylko w sylwestra¹⁰.

⁹ <https://zpp.net.pl/materialy/> (dostęp: 5.05.2020 r.).

¹⁰ J. Ceglarz, *Akcyza na fajerwerki. Nowy pomysł resortu finansów*, <https://www.money.pl/podatki/akcyza-na-fajerwerki-nowy-pomysl-resortu-finansow-6455852351477889a.html> (dostęp: 5.05.2020 r.).

Zasady ogólne podatku akcyzowego

6. Stosowanie przepisów akcyzowych pozwala zauważyć pewne powtarzalne reguły, które – podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług – tworzą zasady ogólne opodatkowania tym podatkiem. Do zasad ogólnych można zaliczyć:
- 1) jednokrotność opodatkowania;
 - 2) pierwszeństwo prawa wspólnotowego w przypadku niezgodności z regulacjami krajowymi;
 - 3) konkretyzację przedmiotu opodatkowania;
 - 4) opodatkowanie konsumpcji;
 - 5) zakaz wprowadzania ograniczeń w handlu Unii Europejskiej.

Jednokrotność opodatkowania

7. Akcyza jest podatkiem jednofazowym, co oznacza, że wyrób akcyzowy powinien być opodatkowany tylko jeden raz. Ustawa zawiera regulacje, które wprowadzają ten mechanizm w życie. Przykładowo, zgodnie z art. 8 ust. 6 u.p.a., jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w art. 8 ust. 1 u.p.a., to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została, po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, określona lub zadeklarowana w należytej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Zasadę jednokrotności opodatkowania akcyzą wyrażają też: art. 9 ust. 3 u.p.a. w odniesieniu do energii elektrycznej, art. 9a ust. 3 u.p.a. w odniesieniu do wyrobów węglowych, art. 9b ust. 3 u.p.a. w odniesieniu do suszu tytoniowego, art. 9c ust. 3 u.p.a. w odniesieniu do wyrobów gazowych, a także art. 100 ust. 3 u.p.a. w odniesieniu do samochodów osobowych. W ujęciu modelowym ciężar ekonomiczny podatku przerzucany jest na kolejnych nabywców, obciążając ostatecznie konsumenta. Warto odnotować, że w przypadku przedsiębiorców będących podatnikami VAT akcyza, jako element kalkulacyjny ceny, wchodzi do podstawy opodatkowania VAT. Z zasady jednofazowości akcyzy wynika również możliwość obniżenia akcyzy zapłaconej, lecz w zbyt małej wysokości, na wcześniejszych etapach obrotu¹¹.

Pierwszeństwo prawa wspólnotowego

8. Zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawo wspólnotowe ma wartość nadrzędną w stosunku do prawa krajowego państw członkowskich. Zasada pierwszeństwa dotyczy wszystkich aktów wspólnotowych, które mają moc wiążącą. Państwa członkowskie nie mogą więc stosować przepisu krajowego, który jest niezgodny z prawem wspólnotowym. Zasadę tę wielokrotnie potwierdzał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w swoich orzeczeniach¹².

¹¹ Por. wyrok NSA z 6.04.2017 r., I GSK 764/15, LEX nr 2305540.

¹² W tym m.in. w wyroku z 15.07.1964 r., C-6/64, Flaminio Costa v. E.N.E.L., EU:C:1964:66.

W podatku akcyzowym, jak już była o tym mowa, największą rolę odgrywają dyrektywy Rady, które zawierają najważniejsze regulacje prawne. Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego oznacza więc, że sprzeczne z dyrektywami akcyzowymi (np. z dyrektywą energetyczną, tj. dyrektywą 2003/96/WE) regulacje krajowe mogą zostać pominięte przez obywateli.

Konkretyzacja przedmiotu opodatkowania

9. Zasada konkretyzacji przedmiotu opodatkowania podatkiem akcyzowym oznacza, że podatek ten obciąża wyłącznie określone normatywnie wyroby¹³. Co więcej, wyłącznie wskazane w przepisach czynności związane ze wspomnianymi powyżej wyrobami rodzą obowiązek podatkowy w akcyzie. Obecnie opodatkowaniu w Polsce akcyzą podlegają wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe. Spekulowano, że w przyszłości akcyzą zostaną również obciążone m.in. słodkie napoje gazowane¹⁴, a obecnie pojawił się nawet projekt nowej ustawy w tym zakresie¹⁵.

Opodatkowanie konsumpcji

10. Z zasadą jednokrotności opodatkowania akcyzą wiąże się również zasada opodatkowania konsumpcji, która sprowadza się do obciążania ciężarem ekonomicznym podatku ostatecznego nabywcy wyrobu. Zasadę tę potwierdza np. koncepcja opodatkowania sprzedaży energii elektrycznej wyłącznie na rzecz nabywcy końcowego. W przypadku koncesjonowanych podmiotów występujących na rynku energii elektrycznej (np. posiadających koncesję na obrót energią) opodatkowane jest zużycie energii elektrycznej lub wspomniana właśnie sprzedaż na rzecz nabywcy końcowego, gdyż sprzedaż na rzecz innego koncesjonowanego podmiotu, co do zasady, nie wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego w akcyzie.

Zakaz wprowadzania ograniczeń w handlu UE

11. Kolejną zasadą podatku akcyzowego, również wynikającą z członkostwa Polski w Unii Europejskiej, jest zakaz wprowadzania ograniczeń w handlu Unii przez regulacje akcyzowe. Prawo Unii Europejskiej wyróżnia pięć swobód związanych z funkcjonowaniem wspólnego rynku. Są to:
- 1) swoboda przepływu towarów;
 - 2) swoboda przepływu osób;

¹³ Nie podlega akcyzie np. broń czarnoprochowa lub amunicja do tej broni (por. interpretacja indywidualna DKIS z 27.04.2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.40.2020.3.WR, LEX nr 539273).

¹⁴ Por. Ł. Zalewski, P. Molik, *Słodkie bąbelki ze słoną akcyzą. Resort finansów analizuje możliwość opodatkowania napojów gazowanych*, DGP, 10.03.2014 r.

¹⁵ <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjnych/r40318243,Projekt-ustawy-o-zmianie-niektorych-ustaw-w-zwiazku-z-promocja-prozdrowotnych-wy.html> (dostęp: 5.05.2020 r.).

- 3) swoboda przedsiębiorczości;
- 4) swoboda świadczenia usług;
- 5) swoboda przepływu kapitału.

Zasady te prowadzić mają do niedyskryminacyjnego traktowania przedsiębiorców i obywateli z innych państw członkowskich¹⁶. Zgodnie z art. 110 akapit 1 TFUE żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

12. Zgodnie natomiast z art. 28 ust. 1 TFUE Unia obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz cel przywozowych i wywozowych między państwami członkowskimi oraz **wszelkich opłat o skutku równoważnym**, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi. Na szczeblu organów centralnych Unii Europejskiej ustalana jest wspólna polityka celna, która powinna być spójna w całej Unii. Kluczowe w kontekście omówienia zasady zakazu wprowadzania ograniczeń w handlu Unii Europejskiej na tle regulacji Unii jest sformułowanie dotyczące „opłat o skutku równoważnym do cła”, za które może być uznana np. akcyza. Doskonale ilustruje ten problem orzeczenie TSUE z 20.02.1979 r.¹⁷, które dotyczyło francuskiego likieru *Cassis de Dijon*. *Cassis de Dijon* to likier z czarnej porzeczki, produkowany we Francji według tradycyjnej receptury, zawierający 16–22% alkoholu. Tymczasem w Niemczech obowiązywała regulacja, według której jako likiery owocowe mogły być sprzedawane trunki zawierające minimum 25% alkoholu. Importer *Cassis de Dijon* zakwestionował przed sądem krajowym Republiki Federalnej Niemiec decyzję zabraniającą dystrybucji wspomnianego alkoholu. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w orzeczeniu prejudycjalnym sformułował **dwie bardzo istotne zasady**:

- 1) **wzajemnego uznania standardów**;
- 2) **wymogów imperatywnych**.

Zgodnie z pierwszą z nich każdy towar legalnie wytwarzany w państwie członkowskim powinien być dopuszczony do swobodnego obrotu we wszystkich pozostałych państwach. Według drugiej każde państwo może wprowadzić pewne ograniczenia swobody obrotu towarowego, powołując się na ważny i uzasadniony interes publiczny. Ograniczenia takie podlegają każdorazowo kontroli ze strony TSUE, muszą być stosowane niedyskryminacyjnie (czyli wobec towarów importowanych i krajowych) oraz nie mogą prowadzić do naruszenia zasad proporcjonalności, konieczności i niezbędności¹⁸. W efekcie TSUE wydał korzystny wyrok dla francuskiego producenta trunku.

¹⁶ Por. wyroki TSUE: z 3.12.2019 r., C-482/17, Republika Czeska v. Parlamentowi Europejskiemu i Radzie Unii Europejskiej, EU:C:2019:1035; z 27.06.2019 r., C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. v. Ministerraad, EU:C:2019:544.

¹⁷ C-120/78, Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECLI:EU:C:1979:42.

¹⁸ *Prawo Unii Europejskiej. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2005, s. 45.

Jeżeli więc podatek akcyzowy dotyczy zarówno transakcji krajowych, jak i zagranicznych (np. importu/wewnątrzwspólnotowego nabycia itp.), nie dyskryminując przy tym w żaden inny sposób podmiotów z innych państw Unii Europejskiej, to nie powinien on, co do zasady, zostać uznany za niezgodny z zasadą zakazu wprowadzania ograniczeń w handlu Unii. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wielokrotnie rozstrzygał o kwestiach związanych z zasadą niedyskryminacji i potwierdzał, że ustawodawstwo krajowe nie może różnicować zasad opodatkowania wyrobów akcyzowych, uprzywilejowując produkty krajowe względem produktów z innych państw UE¹⁹.

Akcyza jako dochód budżetu państwa

13. Jak wiadomo, podatki stanowią główne źródło dochodów budżetowych administracji publicznej. Niektóre z nich trafiają jednak do budżetów samorządowych, a niektóre do budżetu państwa. Zgodnie z art. 1 ust. 2 u.p.a. akcyza stanowi dochód budżetu państwa. Podatku tego nie można jednak marginalizować, bo jego znaczenie dla budżetu jest ogromne. Biorąc pod uwagę skalę wpływów, należy uznać, że to właśnie podatek akcyzowy przez długi czas zajmował drugie miejsce²⁰ w hierarchii zaraz po podatku od towarów i usług. Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych były już wcześniej co prawda wyższe, ale część z nich trafiała i trafia do samorządów. W 2014 r. wpływy budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego wyniosły 61 570 439 000,00 zł. Dla porównania: wpływy budżetów państwowych i samorządowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły w 2014 r. 29 709 279 000,00 zł, a więc ponad 30 mld zł mniej niż wpływy z akcyzy²¹. W okresie styczeń–wrzesień 2019 r. dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego i podatku od gier były wyższe o 0,8% r/r (tj. ok. 0,4 mld zł). Z szacunkowych danych o wykonaniu budżetu państwa za styczeń–grudzień 2019 r. wynika, że dochody (wpływy) z akcyzy wyniosły 72 395 900 000,00 zł, zaś dla porównania dochody (wpływy) z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 65 444 900 000,00 zł²². Dochody z akcyzy były więc najważniejszym źródłem wpływów zaraz po VAT.

¹⁹ Por. wyroki TSUE: z 27.02.1980 r., C-68/79, *Hans Just I/S v. Danish Ministry of Fiscal Affairs*, EU:C:1980:57; z 11.08.1995 r., C-367/93, C-368/93, C-369/93, C-370/93, C-371/93, C-372/93, C-373/93, C-374/93, C-375/93, C-376/93, C-377/93, F.G. *Rodens B.V. i inni v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, LEX nr 119055; z 2.04.1998 r., C-213/96, *Outokumpu Oy v. Republika Finlandii*, EU:C:1998:155; z 27.02.2002 r. C-302/00, *Komisja Europejska v. Republika Francuska*, ECLI:EU:C:2002:123.

²⁰ Obecnie szacuje się, że wyższe wpływy budżetowe pochodzą także z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT).

²¹ https://finanse-arch.mf.gov.pl/en/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe/-/document_library_display/u2GC/view/3406416?_110_INSTANCE_u2GC_topLink=documents-home&_110_INSTANCE_u2GC_keywords=&_110_INSTANCE_u2GC_advancedSearch=false&_110_INSTANCE_u2GC_andOperator=true&_110_INSTANCE_u2GC_delta2= (dostęp: 5.05.2020 r.).

²² <https://www.gov.pl/web/finanse/szacunek-2019> (dostęp: 12.05.2020 r.).

Art. 2. [Słowniczek ustawowy]**1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:**

1) wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, 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 organ celny, o którym mowa w art. 221 ust. 2 lub art. 332 ust. 3–4 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 558, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 2015/2447”, na podstawie informacji uzyskanych od właściwego organu celnego stosownie do art. 329 tego rozporządzenia;
- 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 zostaną objęte procedurą specjalną: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, a także nie zostaną objęte czasowym składowaniem,
 - jeżeli zostało zakończone czasowe składowanie tych wyrobów lub została zamknięta procedura specjalna: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, którą wyroby te były objęte, 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 skarbowego;
- 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 „zezwoeniem na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „zezwoeniem 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 obowiązującego 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) (uchylony);
- 18b) e-DD – elektroniczny dokument, na podstawie którego przemieszcza się na terytorium kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy 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;
- 18c) dokument zastępujący e-DD – dokument, na podstawie którego przemieszcza się na terytorium kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy 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, zawierający takie same dane jak e-DD, stosowany, gdy System jest niedostępny;
- 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 2019 r. poz. 755, z późn. zm.), z wyłączeniem:
- a) spółki prowadzącej giełdę towarową w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 312) 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 2020 r. poz. 89, 284 i 288),
 - 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, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych, piwa, wina, napojów fermentowanych, wyrobów pośrednich 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 e-DD albo dokumentu zastępującego e-DD;
- 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 objęte zwolnieniem 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;
- 22a) zużywający podmiot gospodarczy – podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju lub przedsiębiorcę zagranicznego posiadającego oddział z siedzibą na terytorium kraju, utworzony na warunkach i zasadach określonych w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1079, 1214, 1495 i 1655), którzy złożyli zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego i zużywają na terytorium kraju w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, do celów uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy;
- 22b) zużywający podmiot olejowy – podmiot mający miejsce zamieszkania, miejsce pobytu, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub przedsiębiorcę zagranicznego prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium kraju na warunkach i zasadach określonych w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy zużywają do celów opałowych wyroby akcyzowe nieobjęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określone w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a, i którzy dokonali zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego, o którym mowa w art. 16b ust. 1;
- 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 niepodlegających opodatkowaniu akcyzą
- który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu skarbowego 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 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, 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 węgłowy – 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 skarbowego o tej działalności;
- 23e) pośredniczący podmiot olejowy – podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju lub przedsiębiorcę zagranicznego posiadającego oddział z siedzibą na terytorium kraju, utworzony na warunkach i zasadach określonych w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonują sprzedaży poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a, i którzy dokonali zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego, o którym mowa w art. 16b ust. 1;
- 24) (uchylony);
- 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:
- a) z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w szczególności do przesyłania 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.),
- b) poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, w szczególności do przesyłania e-DD, raportu odbioru i raportu wywozu, unieważnienia e-DD, zmiany miejsca przeznaczenia oraz zawiadomienia o zmianie miejsca przeznaczenia;
- 27) raport odbioru – raport składany za pośrednictwem Systemu, stanowiący dowód, że zostało zakończone przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy albo przemieszczanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie;

- 28) dokument zastępujący raport odbioru – dokument zawierający takie same dane jak raport odbioru, stanowiący dowód, że zostało zakończone przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy albo przemieszczanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, 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 organu celnego, który nadzorował ich wyprowadzenie poza terytorium Unii Europejskiej, wraz z danymi identyfikacyjnymi podmiotu, który dokonał ich eksportu;
- 31) podmiot wysyłający:
 - a) podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowanego wysyłającego, którzy wysyłają wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy,
 - b) podmiot prowadzący skład podatkowy lub podmiot pośredniczący, którzy wysyłają wyroby akcyzowe przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy z użyciem Systemu, przy czym za podmiot wysyłający uznaje się podmiot prowadzący skład podatkowy lub podmiot pośredniczący również w przypadku, gdy wyroby takie są zwracane do składu podatkowego lub podmiotu pośredniczącego przez podmiot zużywający albo przemieszczane do składu podatkowego przez zużywający podmiot gospodarczy,
 - c) zarejestrowanego odbiorcę, który wysłał z użyciem Systemu poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe, które nabył wewnątrz-wspólnotowo z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, do podmiotu zużywającego lub zużywającego podmiotu gospodarczego;

- 32) podmiot odbierający:
- a) 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,
 - b) podmiot prowadzący skład podatkowy, podmiot pośredniczący, podmiot zużywający lub zużywający podmiot gospodarczy, do których są wysyłane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy 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;
- 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.);
- 34) papierosy elektroniczne – urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki;
- 35) płyn do papierosów elektronicznych – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę;
- 36) wyroby nowatorskie – wyroby będące:
- a) mieszaniną, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,
 - b) mieszaniną, o której mowa w lit. a, oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych
- inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 i art. 99a ust. 1, które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny;
- 37) okresowa umowa – umowę sprzedaży, z której treści wynika ilość sprzedawanych wyrobów akcyzowych w określonym czasie.
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.

Wyroby akcyzowe

1. Artykuł 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a. wprowadza definicję wyrobów akcyzowych, które są przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym. Przepis ten stanowi realizację zasady konkretyzacji przedmiotu opodatkowania wyrażonej pośrednio w art. 1 u.p.a. (zob. komentarz do art. 1 u.p.a.). Do wyrobów akcyzowych zalicza się:

1) **wyroby energetyczne** – ustawa określa katalog wyrobów energetycznych, odwołując się do kodów CN (zob. komentarz do art. 3 u.p.a.). Zgodnie z art. 86 ust. 1 u.p.a. wyroby energetyczne obejmują wyroby:

a) **objęte pozycjami CN od 1507 do 1518 00**, jeżeli są **przeznaczone do celów opałowych lub napędowych**. Pod wskazaną pozycją CN znajdują się: olej sojowy i jego frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1507); olej z orzeszków ziemnych i jego frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1508); oliwa i jej frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1509); pozostałe oleje i ich frakcje, otrzymywane wyłącznie z oliwek, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie, włącznie z mieszaninami tych olejów lub ich frakcji z olejami lub frakcjami objętymi pozycją 1509 (CN 1510); olej palmowy i jego frakcje, nawet rafinowany, ale niemodyfikowany chemicznie (CN 1511); olej z nasion słonecznika, z krokosza barwierskiego lub z nasion bawełny i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1512); olej kokosowy (z kopry), olej z ziaren palmowych lub olej babassu i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1513); olej rzepakowy, rzepikowy lub gorczycowy oraz ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1514); pozostałe ciekłe tłuszcze i oleje roślinne (włącznie z olejem jojoba) i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie (CN 1515); tłuszcze i oleje, zwierzęce lub roślinne i ich frakcje, częściowo lub całkowicie uwodornione, estryfikowane wewnętrznie, reestryfikowane lub elaidynizowane, nawet rafinowane, ale dalej nieprzetworzone (CN 1516); margaryna; jadalne mieszaniny lub produkty z tłuszczów lub olejów, zwierzęcych lub roślinnych, lub z frakcji różnych tłuszczów lub olejów, z niniejszego działu, inne niż jadalne tłuszcze lub oleje, lub ich frakcje, objęte pozycją 1516 (CN 1517); tłuszcze i oleje, zwierzęce lub roślinne i ich frakcje, gotowane, utlenione, odwodnione, siarkowane, napowietrzane, polimeryzowane przez ogrzewanie w próżni lub w gazie

obojętnym, lub inaczej modyfikowane chemicznie, z wyłączeniem objętych pozycją 1516; niejadalne mieszaniny lub produkty z tłuszczów lub olejów, zwierzęcych lub roślinnych, lub z frakcji różnych tłuszczów lub olejów z niniejszego działu, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone (CN 1518 00). Powyższe wyroby są przedmiotem opodatkowania akcyzą pod warunkiem, że wykorzystywane są do celów opałowych lub napędowych;

- b) **objęte pozycjami CN 2701, 2702 oraz od 2704 do 2715** – pod wskazaną pozycją CN znajdują się: węgiel; brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla (CN 2701); węgiel brunatny (lignit), nawet aglomerowany, z wyłączeniem gagatu (CN 2702); koks i półkoks, z węgla, węgla brunatnego (lignitu) lub torfu, nawet aglomerowany; węgiel retortowy (CN 2704); gaz węglowy, gaz wodny, gaz generatorowy i podobne gazy, inne niż gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe (CN 2705 00 00); smoła destylowana z węgla, z węgla brunatnego (lignitu) lub z torfu oraz pozostałe smoły mineralne, nawet odwodnione lub częściowo destylowane, włącznie ze smołami odzyskanymi (CN 2706 00 00); oleje i pozostałe produkty destylacji wysokotemperaturowej smoły węglowej, podobne produkty, w których masa składników aromatycznych jest większa niż składników niearomatycznych (CN 2707); pak i koks pakowy otrzymywane ze smoły węglowej lub z pozostałych smół mineralnych (CN 2708); oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, surowe (CN 2709 00); oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, inne niż surowe; preparaty gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, zawierające 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze preparatów, oleje odpadowe (CN 2710); gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe (CN 2711); wazelina, parafina, воск mikrokrystaliczny, gacz parafinowy, ozokeryt, воск montanowy, воск torfowy, pozostałe woski mineralne i podobne produkty otrzymywane w drodze syntezy lub innych procesów, nawet barwione (CN 2712); koks naftowy, bitum naftowy oraz inne pozostałości olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych (CN 2713); bitum i asfalt (naturalne), łupek bitumiczny lub naftowy i piaski bitumiczne, asfaltyty i skały asfaltowe (CN 2714); mieszanki bitumiczne na bazie naturalnego asfaltu, naturalnego bitumu, bitumu naftowego, smoły mineralnej lub mineralnego paku smołowego (np. masy uszczelniające bitumiczne, fluksy) (CN 2715 00 00);
- c) **objęte pozycjami CN 2901 i 2902** – pod wskazaną pozycją CN znajdują się węglowodory alifatyczne (CN 2901) oraz węglowodory cykliczne (CN 2902);
- d) **oznaczone kodem CN 2905 11 00, niebędące pochodzenia syntetycznego, jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych** – pod wskazaną pozycją CN znajduje się metanol (alkohol metylowy) (CN 2905 11 00), ale wyłącznie jeżeli jest przeznaczony do celów opałowych lub napędowych. Przykładowo, nie będzie opodatkowany akcyzą metanol oznaczony wskazanym kodem CN, jeżeli wykorzystywany jest wyłącznie jako odczynnik chemiczny do

- analiz laboratoryjnych²³. Z uwagi na fakt, że sam metanol jest trujący dla człowieka, nie podlega on opodatkowaniu, jak ma to miejsce w przypadku wyrobów alkoholowych przeznaczonych do spożycia przez ludzi. Potwierdził to m.in. DIS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 10.11.2008 r.²⁴, odnosząc się m.in. do metanolu używanego jako odczynniki chemiczne do analiz laboratoryjnych;
- e) **objęte pozycją CN 3403** – pod wskazaną pozycją CN znajdują się preparaty smarowe (włącznie z cieczami chłodząco-smarującymi, preparatami do rozluźniania śrub i nakrętek, preparatami przeciwrzutowymi i antykorozyjnymi, preparatami zapobiegającymi przyleganiu do formy opartymi na smarach) oraz preparaty w rodzaju stosowanych do natłuszczania materiałów włókienniczych, skóry wyprawionej, skór futerkowych lub pozostałych materiałów, z wyłączeniem preparatów zawierających, jako składnik zasadniczy, 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymanych z minerałów bitumicznych (CN 3403);
- f) **objęte pozycją CN 3811** – pod wskazaną pozycją CN znajdują się: środki przeciwstukowe, inhibitory utleniania, inhibitory tworzenia się żywic, dodatki zwiększające lepkość, preparaty antykorozyjne oraz pozostałe preparaty dodawane do olejów mineralnych (włącznie z benzyną) lub do innych cieczy, stosowanych do tych samych celów, co oleje mineralne (CN 3811);
- g) **objęte pozycją CN 3817** – pod wskazaną pozycją CN znajdują się: mieszane alkilobenzeny i mieszane alkilonaftaleny, inne niż te objęte pozycją 2707 lub 2902 (CN 3817 00);
- h) **oznaczone kodami CN 3824 99 86** (Mieszaniny składające się głównie z metylofosfonianu dimetylu, oksyranu i pentatlenku difosforu), **3824 99 92** (Produkty chemiczne lub preparaty, złożone głównie ze związków organicznych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone: w postaci płynnej w temperaturze 20°C), **3824 99 93** (Produkty chemiczne lub preparaty, złożone głównie ze związków organicznych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone: pozostałe), **3824 99 96**, **3826 00 10** (Monoalkilowe estry kwasów tłuszczowych, zawierające 96,5% lub więcej masy estrów – FAMA) oraz **3826 00 90**, **jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych**;
- i) **pozostałe wyroby, z wyłączeniem substancji stosowanych do znakowania i barwienia, o których mowa w art. 90 ust. 1 u.p.a., przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych – bez względu na kod CN** – pojawia się tu specyficzna, jak na wyroby energetyczne, zasada opodatkowania wyrobów bez względu na kod CN. Dla opodatkowania istotne pozostaje bowiem, aby produkty te przeznaczone były do użycia jako paliwa silnikowe lub dodatki bądź domieszki do tych paliw. Paliwami silnikowymi w rozumieniu ustawy są wyroby

²³ Por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 10.11.2008 r., IBPP3/443-587/08/DG, LEX nr 84761.

²⁴ Por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 10.11.2008 r., IBPP3/443-587/08/DG.

energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych (art. 86 ust. 2 u.p.a.);

- j) **pozostałe wyroby będące węglowodorami, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa opałowe lub jako dodatki lub domieszki do paliw opałowych – bez względu na kod CN** – pojawia się tu specyficzna, jak na wyroby energetyczne, zasada opodatkowania wyrobów bez względu na kod CN. Dla opodatkowania istotne pozostaje bowiem, aby produkty te przeznaczone były do użycia jako paliwa opałowe lub dodatki bądź domieszki do tych paliw. Paliwami opałowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do celów opałowych (art. 86 ust. 3 u.p.a.).

Do wyrobów energetycznych zalicza się również **wyroby węglowe** (art. 2 ust. 1 pkt 1a u.p.a.), do których zalicza się wyroby określone w poz. 19–21 załącznika nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym, tj.:

19	ex 2701	Węgiel; brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych
20	ex 2702	Węgiel brunatny (lignit), nawet aglomerowany, z wyłączeniem gagatu – jeżeli jest przeznaczony do celów opałowych
21	ex 2704 00	Koks i półkoks, z węgla, węgla brunatnego (lignitu) lub torfu, nawet aglomerowany; węgiel retortowy – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych

Wyroбами energetycznymi są również wyroby gazowe, tj. wyroby o kodach CN:

- 2705 00 00 (gaz węglowy, gaz wodny, gaz generatorowy i podobne gazy, inne niż gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe),
- 2711 11 00 (skroplony gaz ziemny),
- 2711 21 00 (gaz ziemny w stanie gazowym),
- 2711 29 00 (pozostałe węglowodory gazowe w stanie gazowym),
- pozostałe paliwa opałowe, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 15 lit. b u.p.a. (pozostałe gazowe paliwa opałowe, bez względu na gęstość w temperaturze 15°C), z wyłączeniem wyrobów energetycznych o kodzie CN 2901 10 00 (nasycone i nienasycone węglowodory alifatyczne).

Po nowelizacji wprowadzonej ustawą z 27.09.2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 1231) za wyroby akcyzowe podlegające opodatkowaniu uznaje się gaz ziemny w stanie skroplonym, gaz ziemny w stanie gazowym, pozostałe węglowodory w stanie gazowym, np. metan, propan, etan oraz inne wyroby energetyczne, w których skład wchodzi – w myśl uzasadnienia ustawodawcy²⁵ – wyroby o kodach CN 2705 00 00 i CN 2701. Te pierwsze wyroby obejmują gaz koksowniczy, ekspansywny, resztkowy oraz wielkopiecowy. Druga kategoria obejmuje węglowodory alifatyczne.

²⁵ Por. uzasadnienie do projektu ustawy z 27.09.2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejm. nr 1627, VII kadencja.

Powyższa definicja wyrobów gazowych, którymi obrót od 1.11.2013 r. podlega opodatkowaniu akcyzą, stanowi bezpośrednią implementację przepisów unijnych, w tym przede wszystkim przepisu art. 2 ust. 1 lit. b, c i d dyrektywy 2003/96/WE, w myśl którego przez produkty energetyczne rozumie się wyroby objęte kodami CN 2701, 2702 i 2704 do 2715, CN 2901 i 2902 oraz CN 2905 11 00, które nie są pochodzenia syntetycznego, jeżeli są przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe.

Wyrobem gazowym objętym opodatkowaniem dopiero od 1.11.2013 r. nie jest natomiast autogaz (LPG), który w stanie skroplonym, stosownie do art. 89 ust. 1 pkt 12 lit. a tiret pierwsze u.p.a., podlega opodatkowaniu akcyzą według stawki 650 zł/1 tonę (1000 kg). Produkt ten o kodzie CN 2711 zużywany do celów napędowych podlegał opodatkowaniu także przed 1.11.2013 r., gdyż nie jest on zaliczany do wyrobów gazowych²⁶.

„Jak wynika z wniosku, Podatnik prowadzi skład podatkowy, do którego wprowadza nabywany na terenie Wspólnoty Europejskiej gaz LPG. Wobec powyższego stwierdzić należy, iż czynność wewnątrzwspólnotowego nabycia gazu LPG wykonuje Wnioskodawca. Bowiem to Wnioskodawca przemieszcza w procedurze zawieszonego poboru akcyzy wyrób akcyzowy, wprowadza do swojego składu podatkowego i (...) powstaje u niego obowiązek podatkowy. Wykonując zatem czynność nabycia wewnątrzwspólnotowego gazu płynnego LPG, za podatnika uznać należy Wnioskodawcę”²⁷;

- 2) **energię elektryczną** – energia elektryczna oznaczona jest kodem CN 2716 00 00;
- 3) **napoje alkoholowe** – ustawa definiuje napoje alkoholowe w art. 92 u.p.a. Do napojów alkoholowych zalicza się:
 - a) **alkohol etylowy** (zdefiniowany w art. 93 ust. 1 u.p.a.), tj. wszelkie wyroby **o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2%** objętości, objęte pozycjami CN 2207 (alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu $\geq 80\%$ obj., alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe, o dowolnej mocy, skażone) i CN 2208 (alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu $< 80\%$ obj., wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe z wyłączeniem preparatów alkoholowych złożonych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu CN); wyroby objęte pozycjami CN 2204 (wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi, moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją CN 2009), CN 2205 (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi) i CN 2206 (pozostałe napoje fermentowane, np. cydr (cidr), perry i miód pitny, mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki

²⁶ Por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 14.12.2016 r., 2461-IBPP4.4513.353.2016.1.PK, LEX nr 329551.

²⁷ Interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 4.11.2008 r., IPPP1/443-1492/08-4/GD, LEX nr 87549.

napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone), **o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% obj.**; oraz **napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy**, tj. jakiegokolwiek z ww. alkoholi oznaczonych odpowiednim kodem CN. Katalog wyrobów akcyzowych jest wyraźnie określony. Z tego właśnie powodu np. lody z zawartością alkoholu o kodzie CN 2105 00 10 nie są wyrobem akcyzowym, a ich producent zużywający alkohol etylowy z zapłaconą akcyzą nie jest podatnikiem akcyzy²⁸;

- b) **piwo** (zdefiniowane w art. 94 ust. 1 u.p.a.), tj. wszelkie wyroby objęte pozycją **CN 2203 00** (piwo otrzymane ze słodu) oraz wszelkie wyroby zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, objęte pozycją **CN 2206 00** (pozostałe napoje fermentowane, np. cydr (cidr), perry i miód pitny, mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone), jeżeli rzeczywista objętościowa **moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% obj.**;
- c) **wino** (zdefiniowane w art. 95 ust. 1 u.p.a.), tj. zarówno wino niemusujące, jak i wino musujące.

Winem niemusującym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są wszelkie wyroby objęte pozycjami **CN 2204** (wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi, moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją CN 2009) i **CN 2205** (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), z wyjątkiem wina musującego: **o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj., lecz nieprzekraczającej 15% obj.**, pod warunkiem że **cały alkohol etylowy** zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z **procesu fermentacji**, albo **o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 15% obj., lecz nieprzekraczającej 18% obj.**, pod warunkiem że nie zawierają żadnych dodatków wzbogacających oraz że **cały alkohol etylowy** zawarty w gotowym wyrobie pochodzi **wyłącznie z procesu fermentacji**.

- znajdując się w **butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka**, umocowany za pomocą **węzłów lub spinek**, albo **cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary**, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze,
- mają **rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% obj., lecz nieprzekraczającą 15% obj.**,
- **cały alkohol etylowy** zawarty w gotowym wyrobie pochodzi **wyłącznie z procesu fermentacji**;

Winem musującym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są z kolei wszelkie wyroby oznaczone kodami **CN 2204 10** (wino musujące, m.in. szampan i Astispumante), **CN 2204 21** (wina, inne niż objęte podpozycją CN 2204 10, w butelkach z korkami „grzybkowymi” przytrzymywanymi przewiązkami lub zapięciami; wina

²⁸ Interpretacja indywidualna DKIS z 13.02.2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.274.2019.4.PJ, LEX nr 529062.

dostarczane w inny sposób, pozostające w wyniku obecności dwutlenku węgla w roztworze, pod ciśnieniem nie mniejszym niż 1 bar, ale mniejszym niż 3 bary, mierzonym w temperaturze 20°C, a także pozostałe o rzeczywistej mocy objętościowej alkoholu nieprzekraczającej 13% białe wina jakościowe produkowane w określonych regionach), CN 2204 29 10 (wina, inne niż objęte podpozycją CN 2204 10, w butelkach z korkami „grzybkowymi” przytrzymywanymi przewiązkami lub zapięciami, a także wina dostarczane w inny sposób, pozostające w wyniku obecności dwutlenku węgla w roztworze, pod ciśnieniem nie mniejszym niż 1 bar, ale mniejszym niż 3 bary, mierzonym w temperaturze 20°C) oraz objęte pozycją CN 2205 (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), **które łącznie spełniają następujące warunki:**

a) **napoje fermentowane** (zdefiniowane w art. 96 ust. 1 u.p.a.), tj. zarówno musujące napoje fermentowane, jak i niemusujące napoje fermentowane.

Musującym napojem fermentowanym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2206 00 (pozostałe napoje fermentowane, np. cydr (cidr), perry i miód pitny, mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone) oraz wyroby oznaczone kodami CN 2204 10 (wino musujące, m.in. szampan i Astispumante), CN 2204 21 (wina, inne niż objęte podpozycją CN 2204 10, w butelkach z korkami „grzybkowymi” przytrzymywanymi przewiązkami lub zapięciami; wina dostarczane w inny sposób, pozostające w wyniku obecności dwutlenku węgla w roztworze, pod ciśnieniem nie mniejszym niż 1 bar, ale mniejszym niż 3 bary, mierzonym w temperaturze 20°C, a także pozostałe o rzeczywistej mocy objętościowej alkoholu nieprzekraczającej 13% białe wina jakościowe produkowane w określonych regionach), CN 2204 29 10 (wina, inne niż objęte podpozycją CN 2204 10, w butelkach z korkami „grzybkowymi” przytrzymywanymi przewiązkami lub zapięciami, a także wina dostarczane w inny sposób, pozostające w wyniku obecności dwutlenku węgla w roztworze, pod ciśnieniem nie mniejszym niż 1 bar, ale mniejszym niż 3 bary, mierzonym w temperaturze 20°C) i objęte pozycją CN 2205 (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), **niewymienione w art. 95 u.p.a. (tj. niebędące winem)**, które znajdują się w **butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka**, umocowany za pomocą **węzłów lub spinek**, albo **cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze**, oraz:

- mają **rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% obj., lecz nieprzekraczającą 13% obj.**, albo
- mają **rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 13% obj., lecz nieprzekraczającą 15% obj.**,

pod warunkiem że **cały alkohol etylowy** zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z **procesu fermentacji**.

Z kolei **niemusującym napojem fermentowanym** są – **niebędące musującymi napojami fermentowanymi** – wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 (wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją CN 2009) i CN 2205 (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), z wyjątkiem wyrobów określonych w art. 95 ust. 1 u.p.a. (tj. **niebędące winem**), oraz wyroby objęte pozycją CN 2206 00 (pozostałe napoje fermentowane, np. cydr (cidr), perry i miód pitny, mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone), z wyjątkiem wszelkich wyrobów określonych w art. 94 ust. 1 u.p.a. (tj. **niebędące piwem**):

- o rzeczywistej **objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj., lecz nieprzekraczającej 10% obj.,** albo
- o rzeczywistej **objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 10% obj., lecz nieprzekraczającej 15% obj.,**

pod warunkiem że **cały alkohol etylowy** zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z **procesu fermentacji**;

- b) **wyroby pośrednie**, tj. wszelkie wyroby o rzeczywistej **objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj., lecz nieprzekraczającej 22% obj.,** objęte pozycjami CN 2204 (wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją CN 2009), CN 2205 (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi) i CN 2206 00 (pozostałe napoje fermentowane, np. cydr (cidr), perry i miód pitny, mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone), z wyjątkiem wyrobów określonych w art. 94–96 u.p.a. (tj. **niebędące piwem, winem oraz napojem fermentowanym**);
- 4) **wyroby tytoniowe** – ustawa definiuje wyroby tytoniowe w art. 98 u.p.a., nie odwołując się do kodów CN. Zgodnie z art. 98 ust. 1 u.p.a. do wyrobów tytoniowych w rozumieniu ustawy zalicza się bez względu na kod CN:
- a) **papierosy**;
 - b) **tytoń do palenia**;
 - c) **cygara i cygaretki**.
- Za **papierosy** uznaje się:
- **tytoń zrolowany** nadający się do palenia w tej postaci, który nie jest cygarami ani cygaretkami w rozumieniu art. 98 ust. 4 u.p.a.;
 - **tytoń zrolowany**, który w drodze nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w tutkach z bibuły papierosowej;
 - **tytoń zrolowany**, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest owijany w bibułę papierosową.
- Za **papierosy** uznaje się:
- Produkty, które oprócz tytoniu zawierają inne substancje, lecz mimo to spełniają ww. kryteria, uznaje się za papierosy (art. 98 ust. 8 u.p.a.).

Tytoń zrolowany w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym to:

- dwa papierosy – w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 8 centymetrów, ale nie dłuższy niż 11 centymetrów;
- trzy papierosy – w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 11 centymetrów, ale nie dłuższy niż 14 centymetrów;
- cztery papierosy – w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 14 centymetrów, ale nie dłuższy niż 17 centymetrów;
- pięć papierosów – w przypadku gdy, wyłączając filtr lub ustnik, jest on dłuższy niż 17 centymetrów, ale nie dłuższy niż 20 centymetrów.

Za **papierosy** uznaje się:

Produkty, które oprócz tytoniu zawierają inne substancje, lecz mimo to spełniają ww. kryteria, uznaje się za papierosy (art. 98 ust. 8 u.p.a.).

Tytoń zrolowany w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym to:

Artykuł 98 ust. 3–3a u.p.a. stanowi, że powyższy przelicznik pozwala uznać za tytoń zrolowany większą liczbę papierosów, wyłączając filtr lub ustnik.

Ustawodawca definiuje również **cygara lub cygaretki**, biorąc pod uwagę ich właściwości i zwykle oczekiwania konsumentów. Za cygara i cygaretki uznaje się:

- tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu,
- tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w naturalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu pokrywającym produkt w całości, łącznie z filtrem, tam gdzie zachodzi taka konieczność, ale nie ustnik, w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 grama i nie więcej niż 10 gramów, a obwód równy przynajmniej jednej trzeciej długości wynosi nie mniej niż 34 milimetry,
- jeżeli są oraz mogą być przeznaczone wyłącznie do palenia w stanie niezmienionym.

Za **papierosy** uznaje się:

Produkty, które oprócz tytoniu zawierają inne substancje, lecz mimo to spełniają ww. kryteria, uznaje się za papierosy (art. 98 ust. 8 u.p.a.).

Tytoń zrolowany w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym to:

Artykuł 98 ust. 3a u.p.a. stanowi, że powyższy przelicznik pozwala uznać za tytoń zrolowany większą liczbę papierosów, tj. + 1 papieros = długość od 3 do 6 centymetrów więcej, wyłączając filtr lub ustnik.

Ustawodawca definiuje również **cygara lub cygaretki**, biorąc pod uwagę ich właściwości i zwykle oczekiwania konsumentów. Za cygara i cygaretki uznaje się:

Ustawodawca wprowadza domniemanie uznania wyrobów za cygara lub cygaretki, jeżeli składają się one również z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniają kryteria, o których mowa powyżej (art. 98 ust. 7 u.p.a.).

Za **tytoń do palenia** uznaje się:

- tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego;

- odpady tytoniowe będące pozostałościami liści tytoniu i produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych, oddane do sprzedaży detalicznej, niebędące papierosami, cygarami lub cygaretkami, a nadające się do palenia.

Produkty, które oprócz tytoniu zawierają inne substancje, lecz mimo to spełniają ww. kryteria, uznaje się za tytoń do palenia (art. 98 ust. 8 u.p.a.);

- 5) **susz tytoniowy** – zgodnie z treścią obowiązującego do końca 2013 r. art. 99a ust. 1 u.p.a. za susz tytoniowy uznawano suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym. Definicję suszu tytoniowego zmieniono z dniem 1.01.2014 r. (zob. komentarz do art. 99a u.p.a.). Wcześniej to ustawa z 7.12.2012 r. wprowadziła zasadę opodatkowania suszu tytoniowego w określonych okolicznościach (co do zasady w sytuacji, gdy importer, podmiot nabywający wewnątrzwspólnotowo lub kupujący na terytorium kraju nie są ani podmiotami prowadzącymi skład podatkowy, ani pośredniczącymi podmiotami tytoniowymi). Jak tłumaczy wprowadzenie nowego wyrobu akcyzowego Ministerstwo Finansów:

„Do końca 2012 r. susz tytoniowy (suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym) nie był wyrobem akcyzowym. Dodatkowo w minionym okresie brakowało regulacji pozwalających na monitorowanie obrotu suszem tytoniowym. Powyższe przyczyniało się do rozwoju nielegalnej produkcji wyrobów tytoniowych. W praktyce bowiem do tego, żeby susz tytoniowy nadawał się do palenia, a tym samym mógł zostać uznany za tytoń do palenia (wyrób akcyzowy), wystarczyło, że zostanie on pocięty lub inaczej podzielony. Wprowadzenie regulacji umożliwiających objęcie systemem akcyzowym suszu tytoniowego zapobiegło ww. niepożądanym zjawiskom. Potrzebę wprowadzenia regulacji prawnych sygnalizowali również przedstawiciele branży tytoniowej, którzy ponosili znaczne straty finansowe w związku z brakiem monitorowania liści tytoniowych nienadających się jeszcze do bezpośredniego palenia. Objęcie akcyzą suszu tytoniowego likwiduje tę nierównowagę pomiędzy przedstawicielami branży tytoniowej, handlującymi wyrobami objętymi akcyzą, a firmami, których produkty «jeszcze nieprzetworzone» były wyłączone z opodatkowania akcyzą. Należy podkreślić, że przepisy unijne nie regulują kwestii opodatkowania akcyzą suszu tytoniowego. Susz tytoniowy, w takim znaczeniu, jakie nadano mu w ustawie o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2013 r., nie jest wyrobem tytoniowym ani w rozumieniu tych przepisów, ani w rozumieniu dyrektyw unijnych. W przepisach susz tytoniowy opodatkowano akcyzą, jednakże nie narusza to przepisów tzw. dyrektywy horyzontalnej (dyrektywy Rady 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r.). W art. 1 ust. 3 lit. a przepisy tej dyrektywy zezwalają na nakładanie podatków na produkty inne niż wyroby akcyzowe (w rozumieniu dyrektywy). Na powyższej podstawie opodatkowane są obecnie akcyzą np. samochody osobowe. Opodatkowanie akcyzą suszu tytoniowego nie spowoduje zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu między państwami członkowskimi. W celu uniknięcia zarzutu odnośnie zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu między państwami członkowskimi nie przewidziano opodatkowania akcyzą dostawy wewnątrzwspólnotowej i eksportu suszu

tytoniowego. Obowiązujące od dnia 1 stycznia 2013 r. regulacje mają na celu przeciwdziałanie rozwojowi nielegalnej produkcji wyrobów tytoniowych, której skala w ostatnich latach gwałtownie rosła. Ustawa o podatku akcyzowym, ujmując susz tytoniowy w katalogu wyrobów akcyzowych, opodatkowała go podatkiem akcyzowym w przypadkach, gdy jest on sprzedawany innym podmiotom niż podmioty będące pośredniczącymi podmiotami tytoniowymi lub podmiotami prowadzącymi składy podatkowe. Czynnościami rodzącymi obowiązek podatkowy jest również import i nabycie wewnątrzwspólnotowe suszu tytoniowego w przypadku, gdy czynności te są dokonywane przez podmioty inne niż podmioty będące pośredniczącymi podmiotami tytoniowymi lub podmiotami prowadzącymi składy podatkowe. Opodatkowuje się również nabycie lub posiadanie tego suszu przez inny podmiot niż podmiot prowadzący skład podatkowy, pośredniczący podmiot tytoniowy lub rolnika, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tego suszu. Ww. zakres opodatkowania suszu tytoniowego oznacza, że nie będzie powstawać obowiązek podatkowy w stosunku do podmiotu posiadającego susz tytoniowy, który sam go wyprodukował (np. w przypadku plantatora). Susz tytoniowy nie podlega procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Niemniej jednak przewiduje się, że susz tytoniowy, podlegający opodatkowaniu akcyzą, objęty będzie obowiązkiem oznaczenia znakami akcyzy. Powyższe ma służyć należytemu sprawowaniu kontroli nad obrotem suszem tytoniowym (...)”²⁹;

6) **płyn do papierosów elektronicznych** – roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę (art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a.). Płyn do papierosów elektronicznych został dodany do kategorii wyrobów akcyzowych na mocy ustawy z 12.12.2017 r. Tym samym zrealizowano postulat, aby ze względów celowościowych obłożyć akcyzą także szkodliwe dla zdrowia ludzkiego e-papierosy³⁰. Zwolennicy obłożenia e-papierosów akcyzą wskazują na ich szkodliwy wpływ na zdrowie oraz przykłady innych krajów, które wprowadziły specjalny podatek na takie produkty (np. Włochy, Portugalia).

7) **wyroby nowatorskie** – wyroby będące:

a) mieszaniną, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,

b) mieszaniną, o której mowa w lit. a, oraz zawierającą odrębnie płyn do papierosów elektronicznych

²⁹ https://finanse-arch.mf.gov.pl/pl/web/wp/akcyza/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/Id8O/content/susz-tytoniowy?redirect=https%3A%2F%2Ffinanse-arch.mf.gov.pl%2Fpl%2Fweb%2Fwp%2Fakcyza%2Fwyjasnienia-i-komunikaty%3Fp_id%3D101_INSTANCE_Id8O%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_Id8O_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_Id8O_keywords%3D%26_101_INSTANCE_Id8O_delta%3D15%26_101_INSTANCE_Id8O_cur%3D3%26_101_INSTANCE_Id8O_andOperator%3Dtrue (dostęp: 5.05.2020 r.).

³⁰ Por. M. Majkowska, *Elektroniczne papierosy bez akcyzy*, DGP, 13.09.2013 r.; M. Szulc, *E-papierosy wolne od akcyzy*, DGP, 28.10.2013 r.; M. Szulc, *Fiskus może opodatkować papierosy elektroniczne. Ale nie chce*, DGP, 12.08.2015 r.

– inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 (papierosy, tytoń do palenia, cygara lub cygaretki) i art. 99a ust. 1 u.p.a. (susz tytoniowy), które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny (art. 2 ust. 1 pkt 36 u.p.a.), wyroby nowatorskie dodane do kategorii wyrobów akcyzowych na mocy ustawy z 12.12.2017 r. Za tego rodzaju wyrób można uznać urządzenie do podgrzewania tytoniu (nie do jego spalania) o nazwie IQOS, którego twórcą jest firma Philip Morris International³¹. Podobnie będzie traktowane urządzenie marki JUUL³².

Wykaz wyrobów akcyzowych zawiera załącznik nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym.

Załącznik nr 1
WYKAZ WYROBÓW AKCYZOWYCH

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
1	2	3
1	ex 1507	Olej sojowy i jego frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
2	ex 1508	Olej z orzeszków ziemnych i jego frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
3	ex 1509	Oliwa i jej frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
4	ex 1510 00	Pozostałe oleje i ich frakcje, otrzymywane wyłącznie z oliwek, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie, włącznie z mieszaninami tych olejów lub ich frakcji z olejami lub frakcjami objętymi pozycją 1509 – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
5	ex 1511	Olej palmowy i jego frakcje, nawet rafinowany, ale niemodyfikowany chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
6	ex 1512	Olej z nasion słonecznika, z krokosza balwierskiego lub z nasion bawełny i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
7	ex 1513	Olej kokosowy (z kopry), olej z ziaren palmowych lub olej babassu i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
8	ex 1514	Olej rzepakowy, rzepikowy lub gorczycowy oraz ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
9	ex 1515	Pozostałe ciekłe tłuszcze i oleje roślinne (włącznie z olejem jojoba) i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych

³¹ P. Cieśliński, *iQOS. Koniec z paleniem tytoniu. Teraz tylko podgrzewamy?*, „Gazeta Wyborcza”, 10.04.2017 r.; <https://whatnext.pl/jak-radzi-sobie-iqos/> (dostęp: 5.05.2020 r.).

³² <https://www.juul.co.uk/>

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
1	2	3
10	ex 1516	Tłuszcze i oleje, zwierzęce lub roślinne i ich frakcje, częściowo lub całkowicie uwodornione, estryfikowane wewnętrznie, reestryfikowane lub elaidynizowane, nawet rafinowane, ale dalej nieprzetworzone – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
11	ex 1517	Margaryna; jadalne mieszaniny lub produkty z tłuszczów lub olejów, zwierzęcych lub roślinnych, lub z frakcji różnych tłuszczów lub olejów, z działu 15 Nomenklatury Scalonej, inne niż jadalne tłuszcze lub oleje lub ich frakcje, objęte pozycją 1516 – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
12	ex 1518 00	Tłuszcze i oleje, zwierzęce lub roślinne i ich frakcje, gotowane, utlenione, odwodnione, siarkowane, napowietrzane, polimeryzowane przez ogrzewanie w próżni lub w gazie obojętnym, lub inaczej modyfikowane chemicznie, z wyłączeniem objętych pozycją 1516; niejadalne mieszaniny lub produkty z tłuszczów lub olejów, zwierzęcych lub roślinnych, lub z frakcji różnych tłuszczów lub olejów z działu 15 Nomenklatury Scalonej, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
13	2203 00	Piwo otrzymywane ze słodu
14	2204	Wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją 2009
15	2205	Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi
16	2206 00	Pozostałe napoje fermentowane (na przykład cydr (cidr), perry i miód pitny); mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone
17	2207	Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub większej; alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe, o dowolnej mocy, skażone
18	2208	Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj.; wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe
19	ex 2701	Węgiel; brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych
20	ex 2702	Węgiel brunatny (lignit), nawet aglomerowany, z wyłączeniem gagatu – jeżeli jest przeznaczony do celów opałowych
21	ex 2704 00	Koks i półkoks, z węgla, węgla brunatnego (lignitu) lub torfu, nawet aglomerowany; węgiel retortowy – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych
22	2705 00 00	Gaz węglowy, gaz wodny, gaz generatorowy i podobne gazy, inne niż gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe
23	2706 00 00	Smoła destylowana z węgla, z węgla brunatnego (lignitu) lub z torfu oraz pozostałe smoły mineralne, nawet odwodnione lub częściowo destylowane, włącznie ze smołami odzyskanymi
24	2707	Oleje i pozostałe produkty destylacji wysokotemperaturowej smoły węglowej; podobne produkty, w których masa składników aromatycznych jest większa niż składników niearomatycznych

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
1	2	3
25	2708	Pak i koks pakowy, otrzymywane ze smoły węglowej lub z pozostałych smół mineralnych
26	2709 00	Oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, surowe
27	2710	Oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, inne niż surowe; preparaty gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, zawierające 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze preparatów; oleje odpadowe
28	2711	Gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe
29	2712	Wazelina; parafina, воск mikrokrystaliczny, gacz parafinowy, ozokeryt, воск montanowy, воск torfowy, pozostałe woski mineralne i podobne produkty otrzymywane w drodze syntezy lub innych procesów, nawet barwione
30	2713	Koks naftowy, bitum naftowy oraz inne pozostałości olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych
31	2714	Bitum i asfalt, naturalne; łupek bitumiczny lub naftowy i piaski bitumiczne; asfaltyty i skały asfaltowe
32	2715 00 00	Mieszanki bitumiczne na bazie naturalnego asfaltu, naturalnego bitumu, bitumu naftowego, smoły mineralnej lub na mineralnego paku smołowego (na przykład masy uszczelniające bitumiczne, fluksy)
33	2716 00 00	Energia elektryczna
34	2901	Węglowodory alifatyczne
35	2902	Węglowodory cykliczne
36	ex 2905 11 00	Metanol (alkohol metylowy) – niebędący pochodzenia syntetycznego – jeżeli jest przeznaczony do celów opałowych lub napędowych
37	3403	Preparaty smarowe (włącznie z cieczami chłodząco-smarującymi, preparatami do rozluźniania śrub i nakrętek, preparatami przeciwrzutowymi i antykorozyjnymi, preparatami zapobiegającymi przyleganiu do formy opartymi na smarach) oraz preparaty w rodzaju stosowanych do natłuszczania materiałów włókienniczych, skóry wyprawionej, skór futerkowych lub pozostałych materiałów, z wyłączeniem preparatów zawierających, jako składnik zasadniczy, 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych
38	3811	Środki przeciwstukowe, inhibitory utleniania, inhibitory tworzenia się żywic, dodatki zwiększające lepkość, preparaty antykorozyjne oraz pozostałe preparaty dodawane do olejów mineralnych (włącznie z benzyną) lub do innych cieczy, stosowanych do tych samych celów, co oleje mineralne
39	3817 00	Mieszane alkilobenzeny i mieszane alkilonaftaleny, inne niż te objęte pozycją 2707 lub 2902
39a	ex 3824 99 86 ex 3824 99 92 ex 3824 99 93 ex 3824 99 96	Pozostałe produkty chemiczne i preparaty przemysłu chemicznego lub przemysłów pokrewnych (włączając te składające się z mieszanin produktów naturalnych), gdzie indziej niewymienione ani niewłączone – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
1	2	3
40	ex 3826 00	Biodiesel i jego mieszaniny, niezawierające lub zawierające mniej niż 70% masy olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
41	(uchylona)	
42	bez względu na kod CN	Papierosy, tytoń do palenia, cygara i cygaretki
43	bez względu na kod CN wyrobu zawierającego alkohol etylowy	Alkohol etylowy zawarty w wyrobach niebędących wyrobami akcyzowymi o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj.
44	bez względu na kod CN	Pozostałe wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych lub paliw opałowych
45	bez względu na kod CN	Susz tytoniowy
46	bez względu na kod CN	Płyn do papierosów elektronicznych
47	bez względu na kod CN	Wyroby nowatorskie

Terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa członkowskiego

2. Ustawa z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej³³ określa, jaki obszar **stanowi terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**. Zgodnie z art. 1 wspomnianej ustawy granicą Rzeczypospolitej Polskiej jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną oddzielającą terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego. Granica państwowa rozgranicza również przestrzeń powietrzną, wody i wnętrze ziemi. Natomiast zgodnie z art. 2 ustawy o ochronie granicy państwowej przebieg granicy na lądach oraz rozgraniczenie morskich wód wewnętrznych i morza terytorialnego jest unormowane w umowach międzynarodowych zawartych przez Polskę z państwami sąsiednimi. Definicje morskich wód wewnętrznych i morza terytorialnego określone są w ustawie z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej³⁴. Morskimi wodami wewnętrznymi są:

- 1) część Jeziora Nowowarpieńskiego i część Zalewu Szczecińskiego wraz ze Świną i Dziwną oraz Zalewem Kamieńskim, znajdująca się na wschód od granicy państwowej

³³ Dz.U. z 2019 r. poz. 1776.

³⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 2169 ze zm.

- między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, oraz rzeka Odra pomiędzy Zalewem Szczecińskim a wodami portu Szczecin;
- 2) część Zatoki Gdańskiej zamknięta linią podstawową morza terytorialnego;
 - 3) część Zalewu Wiślanego, znajdująca się na południowy zachód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Federacją Rosyjską na tym Zalewie;
 - 4) wody portów określone od strony morza linią łączącą najdalej wysunięte w morze stałe urządzenia portowe stanowiące integralną część systemu portowego;
 - 5) wody znajdujące się pomiędzy linią brzegu morskiego ustaloną zgodnie z przepisami ustawy z 20.07.2017 r. – Prawo wodne a linią podstawową morza terytorialnego.

Morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczonych od linii podstawowej tego morza. Linię podstawową morza terytorialnego stanowi linia łącząca odpowiednie punkty wyznaczające najniższy stan wody wzdłuż wybrzeża albo inne punkty wyznaczone zgodnie z zasadami określonymi w Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay 10.12.1982 r.³⁵. Natomiast zewnętrzną granicę morza terytorialnego stanowi linia, której każdy punkt jest oddalony o 12 mil morskich od najbliższego punktu linii podstawowej. Wyjątek stanowią redy, na których odbywają się normalnie załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków, położone całkowicie lub częściowo poza obszarem wód morskich określonym zgodnie z ww. zasadami. Redy te włączone są do morza terytorialnego.

3. Słowniczek ustawowy w art. 2 ust. 1 pkt 3–5 u.p.a. wprowadza również definicję terytorium państwa członkowskiego, terytorium Unii Europejskiej oraz terytorium państwa trzeciego.

Przez **terytorium państwa członkowskiego** ustawa rozumie terytorium państwa, do którego zgodnie z art. 52 TUE oraz art. 349 i 355 TFUE mają zastosowanie te traktaty, z wyłączeniem terytorium kraju (Rzeczypospolitej Polskiej), z tym że:

- 1) nie uznaje się za terytorium państwa członkowskiego:
 - a) Wysp Kanaryjskich, z zastrzeżeniem że Królestwo Hiszpanii nie złoży oświadczenia, że dyrektywa 2008/118/WE ma zastosowanie do Wysp Kanaryjskich,
 - b) zamorskich departamentów Republiki Francuskiej, z zastrzeżeniem że Republika Francuska nie złoży oświadczenia, że dyrektywa 2008/118/WE ma zastosowanie do tych terytoriów,
 - c) Wysp Alandzkich,
 - d) Wysp Normandzkich,
 - e) terytoriów objętych zakresem art. 355 ust. 3 TFUE,
 - f) wyspy Helgoland,
 - g) obszaru Buesingen,
 - h) Ceuty,
 - i) Melilli,

³⁵ Dz.U. z 2002 r. Nr 59, poz. 543.

- j) Livigno,
- k) Campione d'Italia,
- l) włoskich wód jeziora Lugano;
- 2) przemieszczanie wyrobów akcyzowych:
 - a) 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,
 - b) 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,
 - c) 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,
 - d) 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,
 - e) 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.



Przemieszczenie towaru z San Marino do Polski nie będzie uznawane za import towarów w rozumieniu przepisów akcyzowych, lecz za przemieszczenie z terytorium Włoch (państwo członkowskie) do Polski (terytorium kraju).

Wprowadzona 1.01.2016 r. zmiana art. 2 ust. 1 pkt 3 w lit. a tiret drugie u.p.a. doprecyzowuje, jakie terytoria Republiki Francuskiej są wyłączone z terytorium Unii Europejskiej dla potrzeb akcyzy. Wyłączenie z terytorium Francji terytoriów, o których mowa w art. 349 i 355 ust. 1 TFUE, a więc m.in. regionów najbardziej oddalonych (m.in. Majotty), sprawi, że sytuacja wszystkich tych regionów nie będzie zależała od ewentualnych zmian ich statusu w prawodawstwie krajowym. Minister Finansów 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 TFUE, będą uznawane za terytorium państwa członkowskiego (art. 2 ust. 4 u.p.a.).

Przez **terytorium Unii Europejskiej** ustawa rozumie terytorium kraju oraz terytoria państw członkowskich (art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.a.). Obecnie Unia Europejska liczy 28 członków, włączając Chorwację, której akcesja miała miejsce 1.07.2013 r. Do państw członkowskich zaliczają się:

- 1) Austria,
- 2) Belgia,
- 3) Bułgaria,
- 4) Chorwacja,
- 5) Cypr,
- 6) Czechy,
- 7) Dania,
- 8) Estonia,
- 9) Finlandia,
- 10) Francja,
- 11) Grecja,
- 12) Hiszpania,
- 13) Holandia,
- 14) Irlandia,
- 15) Litwa,
- 16) Luksemburg,
- 17) Łotwa,
- 18) Malta,
- 19) Niemcy,
- 20) Polska,
- 21) Portugalia,
- 22) Rumunia,
- 23) Słowacja,
- 24) Słowenia,
- 25) Szwecja,
- 26) Węgry,
- 27) Wielka Brytania,
- 28) Włochy.

Za **terytorium państwa trzeciego** ustawa uznaje terytorium inne niż terytorium Unii Europejskiej (art. 2 ust. 1 pkt 5 u.p.a.).

Eksport

4. Eksport, co do zasady, nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu akcyzą (art. 8–9 u.p.a.). Wyjątek stanowi eksport wyrobów węglowych uznany za przedmiot opodatkowania tym podatkiem (art. 9a ust. 1 pkt 5 u.p.a.). Eksport ma jednak doniosłe znaczenie w akcyzie, dlatego też zasadne było jego zdefiniowanie w ustawie. Przykładowo, eksport wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, uprawnia podatnika, po spełnieniu określonych warunków, do ubiegania się o zwrot akcyzy (art. 82 ust. 2 u.p.a.). Jest to specyficzna konstrukcja, która stanowi logiczną konsekwencję obowiązywania zasady jednokrotności opodatkowania akcyzą, gdyż z założenia

wewnątrzwspólnotowe nabycie lub import eksportowanych towarów powinien być opodatkowany akcyzą w kraju nabywcy.

5. Eksport w akcyzie stanowi zasadniczo czynność faktyczną, przez którą rozumie się 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, tj. przez organ celny, o którym mowa w art. 221 ust. 2 lub art. 332 ust. 3–4 rozporządzenia 2015/2447, na podstawie informacji uzyskanych od właściwego organu celnego stosownie do art. 329 rozporządzenia 2015/2447 (art. 2 ust. 1 pkt 6 u.p.a.).

Import

6. Import, w odróżnieniu do eksportu, jest, co do zasady, przedmiotem opodatkowania akcyzą. Definicja importu odwołuje się jednak do czynności faktycznej, jaką jest przywóz wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 u.p.a. przez import rozumie się przywóz:
 - 1) samochodów osobowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju;
 - 2) wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju:
 - a) jeżeli wyroby te z chwilą ich wprowadzenia na terytorium kraju nie zostaną objęte procedurą specjalną: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, a także nie zostaną objęte czasowym składowaniem,
 - b) jeżeli zostało zakończone czasowe składowanie tych wyrobów lub została zamknięta procedura specjalna: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, którą wyroby te były objęte, i powstał dług celny.

Ustawą z 22.06.2016 r. usunięto instytucje niewystępujące w w.k.c. z 2013 r., tj. zawieszającej procedury celnej i składu wolnocłowego i wprowadzono nową systematykę procedur celnych, o których mowa w art. 5 pkt 16 i art. 210 w.k.c. z 2013 r. Z tego też powodu ze skutkiem od 20.08.2016 r. zmieniono definicję importu w u.p.a. Poprzednia definicja importu odnosiła się do procedur zawieszających w rozumieniu w.k.c. z 1992 r. Zawieszająca procedura celna nie miała zastosowania do samochodów osobowych sprowadzanych na własny użytek np. ze Stanów Zjednoczonych (choć w ich przypadku teoretycznie możliwe było korzystanie z uproszczeń celnych, np. zgłoszenie niekompletne), co siłą rzeczy oznaczało, że w ich przypadku import stanowił sam przywóz z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju.

„Dla zaistnienia importu nie ma zatem znaczenia cel przywozu, czy też stosunek prawny, w ramach którego dokonano przywozu. Jeśli towar został faktycznie przywieziony, to miał miejsce import. W efekcie opodatkowaniu akcyzą będzie podlegał sam przywóz

pojazdu bez konieczności dokonywania jakiejkolwiek czynności prawnej. Należy jednak pamiętać, że w przypadku importu obowiązek podatkowy powstaje dopiero w momencie powstania długu celnego. Tym samym art. 101 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym określa zasady rządzące powstaniem obowiązku podatkowego w przypadku importu towaru. Przepis ten nie ma charakteru samodzielnego, lecz w znacznej mierze odwołuje się do instytucji prawa celnego. Rozwiązanie to jest konsekwencją tego, że podatek akcyzowy z tytułu importu pełni w tym przypadku rolę zbliżoną do pobieranych z tytułu importu cel. Tak więc odwołanie się ustawodawcy do pojęć prawa celnego oraz powiązania powstania obowiązku podatkowego z tytułu akcyzy z chwilą powstania długu celnego służy ujednoliceniu, a co za tym idzie – uproszczeniu procedur związanych z pobieraniem opłat z tytułu powstania długu celnego³⁶.

W odniesieniu natomiast do wyrobów akcyzowych sam moment rozpoznania importu jako czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą może zostać odroczony wskutek zastosowania określonej procedury celnej.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, co do zasady, nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu akcyzą (art. 8–9 u.p.a.). Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów ma jednak doniosłe znaczenie w akcyzie, dlatego też zasadne było jej zdefiniowanie w ustawie. Przykładowo, wewnątrzwspólnotowa dostawa wyrobów akcyzowych, od których akcyza została zapłacona na terytorium kraju, uprawnia podatnika, po spełnieniu określonych warunków, do ubiegania się o zwrot akcyzy (art. 82 ust. 2 u.p.a.). Jest to specyficzna konstrukcja, która stanowi logiczną konsekwencję obowiązywania zasady jednokrotności opodatkowania akcyzą, gdyż z założenia wewnątrzwspólnotowe nabycie powinno być opodatkowane akcyzą w kraju nabywcy.

Za wewnątrzwspólnotową dostawę uznaje się przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego (art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a.). Brak opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy nie oznacza, że opodatkowaniu nie może zostać poddany wyrób w związku z zaistnieniem innego zdarzenia (np. produkcją wyrobu). Jak słusznie wskazał WSA w Warszawie w prawomocnym wyroku³⁷: „W złożonej skardze Skarżąca zarzuca także niewłaściwą ocenę co do zastosowania art. 8 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym w zw. z art. 217 Konstytucji RP i uznanie, że dostawa wewnątrzwspólnotowa jest przedmiotem opodatkowania akcyzą. Niniejszy zarzut należy uznać za nieuzasadniony. W wydanej dla Skarżącej interpretacji indywidualnej bynajmniej nie uznano, że dostawa wewnątrzwspólnotowa stanowi

³⁶ Interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 24.11.2010 r., IBPP3/443-691/10/DG, LEX nr 44400.

³⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 25.10.2017 r., V SA/Wa 2895/16, LEX nr 2479203.

przedmiot opodatkowania akcyzą. Jako czynności podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w analizowanym przypadku wyraźnie natomiast wskazano produkcję wyrobów akcyzowych zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy”.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

8. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów powinno stanowić odbicie lustrzane wewnątrzwspólnotowej dostawy, z zastrzeżeniem że przemieszczenie odbywa się w odwrotnym kierunku. Za wewnątrzwspólnotowe nabycie ustawa uznaje przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju.

Skład podatkowy

9. Skład podatkowy to szczególna instytucja podatku akcyzowego. Z jego funkcjonowaniem wiąże się wiele rozwiązań, takich jak m.in. stosowanie procedury zawieszania poboru odraczające w istocie moment powstania zobowiązania podatkowego w akcyzie albo po prostu prawna możliwość produkcji czy magazynowania określonych wyrobów akcyzowych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 u.p.a. skład podatkowy to 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 skarbowego. Co istotne, jeden podmiot może prowadzić wiele składów podatkowych; każdy z nich ma jednak odrębny numer dla potrzeb akcyzy i na każdy z nich potrzebne jest odrębne zezwolenie (art. 50 ust. 2 u.p.a.). Szczegółowe warunki prowadzenia składów podatkowych, w tym dotyczące miejsca, w którym wyroby akcyzowe będą magazynowane, określa rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2015 r. w sprawie szczegółowych warunków dotyczących miejsca odbioru wyrobów akcyzowych oraz prowadzenia składu podatkowego.
10. **Podmiotem prowadzącym skład podatkowy** jest podmiot, któremu wydano zezwolenie na jego prowadzenie (art. 2 ust. 1 pkt 11 u.p.a.).

Procedura zawieszenia poboru akcyzy

11. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 12 u.p.a. procedura zawieszenia poboru akcyzy oznacza procedurę stosowaną podczas produkcji, magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych, w trakcie której, gdy są spełnione warunki określone w przepisach ustawy o podatku akcyzowym i aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie, z obowiązku podatkowego nie powstaje zobowiązanie podatkowe. W uproszczeniu więc procedura zawieszenia poboru akcyzy pozwala odroczyć termin obowiązku rozliczenia podatku z tytułu czynności, od której powstał obowiązek podatkowy.

Zarejestrowany odbiorca

12. Zarejestrowany odbiorca jest podatnikiem akcyzy z tytułu dokonania czynności opodatkowanych tym podatkiem (art. 13 ust. 1 pkt 5 u.p.a.), a na prowadzenie działalności w tym charakterze wymagane jest zezwolenie wydawane przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego (art. 57 ust. 1 u.p.a.). Dlatego też ustawa definiuje zarejestrowanego odbiorcę jako 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. Do 1.09.2010 r. zamiast zarejestrowanych odbiorców funkcjonowali zarejestrowani i niezarejestrowani handlowcy. Ci drudzy, w ramach uzyskanego zezwolenia, byli uprawnieni do jednorazowego nabycia wewnątrzwspólnotowych wyrobów akcyzowych wysłanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Zarejestrowany wysyłający

13. Zarejestrowany wysyłający jest podatnikiem akcyzy, jeżeli wysłał w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe z miejsca importu (art. 13 ust. 1 pkt 6 u.p.a.). Na prowadzenie działalności jako zarejestrowany wysyłający wymagane jest zezwolenie wydawane przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego (art. 62a ust. 1 u.p.a.). Ustawa definiuje zarejestrowanych wysyłających jako podmioty, którym wydano zezwolenie na wysyłanie importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Dokument e-AD, dokument zastępujący e-AD oraz system

14. Z dniem 1.01.2011 r. elektroniczny e-AD zastąpił swojego papierowego poprzednika, tj. dokument ADT. Dokument ADT miał formę papierową i składał się z pięciu kart, których wymiana między przedsiębiorcami, a przede wszystkim analiza, która karta dla kogo (dostawcy, nabywcy lub któregoś z urzędów celnych) jest przeznaczona, mnożyły tylko dokumentacyjne obowiązki przy stosowaniu procedury zawieszenia poboru akcyzy. Wprowadzenie dokumentów elektronicznych oraz wdrożenie Systemu EMCS (ang. *Excise Movement and Control System*, tj. system przemieszczania oraz nadzoru wyrobów akcyzowych), który sam automatycznie rozstrzyga wiele wątpliwości, miało uprościć przemieszczanie wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Ustawa definiuje System (w domyśle EMCS) jako krajowy system teleinformatyczny służący do:

- a) obsługi przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w szczególności do przesyłania e-AD, raportu odbioru i raportu wywozu, unieważnienia e-AD, zmiany miejsca przeznaczenia oraz zawiadomienia o zmianie miejsca przeznaczenia, o których mowa w rozporządzeniu 684/2009;

- b) poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, w szczególności do przesyłania e-DD, raportu odbioru i raportu wywozu, unieważnienia e-DD, zmiany miejsca przeznaczenia oraz zawiadomienia o zmianie miejsca przeznaczenia.

Zastosowanie Systemu do dokumentowania przemieszczania wyrobów zwolnionych z akcyzy ze względu na przeznaczenie lub opodatkowanych stawką 0 zł ze względu na przeznaczenie ma miejsce (fakultatywnie) od 1.01.2019 r., a zmiana została wprowadzona na mocy ustawy z 20.07.2018 r. Obligatoryjnie System będzie stosowany do tych przemieszczeń dopiero od lutego 2021 r. Ustawa z 12.12.2019 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne zakłada odroczenie w czasie do 31.01.2021 r. okresu, w którym możliwe będzie dokonywanie dostaw wyrobów akcyzowych objętych monitorowaniem w Systemie EMCS PL2, również na podstawie papierowego dokumentu dostawy. Chodzi o dokumentowanie przemieszczeń wyrobów akcyzowych zwolnionych ze względu na przeznaczenie oraz opodatkowanych stawką 0 zł ze względu na przeznaczenie na podstawie elektronicznych dokumentów dostawy (e-DD).

15. Dokument e-AD jest to elektroniczny administracyjny dokument, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Zastosowanie e-AD albo dokumentu zastępującego e-AD stanowi jeden z warunków zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy (art. 41 ust. 1 pkt 1 u.p.a.). Ze stosowaniem tej procedury i dokumentowaniem ruchów towarowych za pomocą elektronicznych komunikatów wiążą się kolejne pojęcia określające uczestników transakcji. Chodzi o „podmiot wysyłający”, który posiada status składu podatkowego lub zarejestrowanego wysyłającego i wysyła towary w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, posiada status składu podatkowego lub podmiotu pośredniczącego i przemieszcza wyroby akcyzowe poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy albo będąc zarejestrowanym wysyłającym, wysyła towary poza procedurą zawieszenia poboru do podmiotu zużywającego (art. 2 ust. 1 pkt 31 u.p.a.). Innym uczestnikiem procesu wysyłkowego jest „podmiot odbierający”, który odbiera powyższe wyroby, tj.:

- a) podmiot prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca, nabywca 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 u.p.a., do których są wysyłane wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy,
- b) podmiot prowadzący skład podatkowy, podmiot pośredniczący, podmiot zużywający lub zużywający podmiot gospodarczy, do których są wysyłane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy 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 (art. 2 ust. 1 pkt 32 u.p.a.).

16. Nie zawsze jednak System jest dostępny. Zdarzają się bowiem awarie oraz innego rodzaju usterki natury technicznej, na które człowiek nie ma wpływu (a jeżeli ma, to niewielki). Jeżeli System jest niedostępny, przemieszczanie wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy odbywa się na podstawie dokumentu zastępującego e-AD lub odpowiednio dokument zastępujący e-DD, który zawiera takie same dane jak e-AD lub e-DD. Zgodnie z pkt 5 preambuły rozporządzenia 684/2009 niezbędne jest określenie struktury dokumentów w formie papierowej, które stosuje się, gdy system komputerowy jest niedostępny.

Uproszczony dokument towarzyszący

17. Zgodnie z art. 77 ust. 1 u.p.a. dostawa wewnątrzwspólnotowa lub nabycie wewnątrzwspólnotowe, na potrzeby działalności gospodarczej wykonywanej na terytorium kraju, wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, są dokonywane na podstawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego. Wyjątek dotyczy wina gronowego produkowanego poza składem podatkowym, którego przemieszczanie następuje na podstawie specjalnego dokumentu handlowego (rozporządzenie Komisji (WE) nr 436/2009 z 26.05.2009 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 479/2008 w odniesieniu do rejestru winnic, obowiązkowych deklaracji i sporządzania informacji na potrzeby monitorowania rynku, dokumentów towarzyszących przewozowi produktów i rejestrów prowadzonych w sektorze wina, Dz.Urz. UE L 128, s. 15, ze zm.).

Zgodnie ze zmienionym art. 2 ust. 1 pkt 16 u.p.a. przez „uproszczony dokument towarzyszący” należy rozumieć „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 skażania alkoholu etylowego na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażania 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.)”. Odwołanie się do wyrobów określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym ma wyjaśnić wątpliwości, w odniesieniu do których konkretnie wyrobów należy stosować tzw. uproszczony dokument towarzyszący. Dotychczas spekulacje powstawały w zakresie stosowania uproszczonego dokumentu towarzyszącego do wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy, niektórzy przemieszczali je bowiem na podstawie tego dokumentu, a inni na podstawie dokumentów

handlowych. Uproszczony dokument towarzyszący składa się z trzech kart. Wzór oraz sposób obiegu kart UDT określa rozporządzenie z 15.02.2017 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych. Zgodnie z § 12 ust. 2 oraz 4 r.d.p.p.w.a., jeżeli wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, są przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy:

- 1) karta 1 UDT jest pozostawiona u dostawcy;
- 2) karty 2 i 3 UDT są dołączane do wysyłanych wyrobów akcyzowych, z czego karta 3 wraca do dostawcy.

Jednocześnie, w przypadku odbioru przez odbierającego na terytorium kraju wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, będących przedmiotem nabycia wewnątrzwspólnotowego:

- 1) karta 2 UDT jest pozostawiana u odbierającego;
- 2) karta 3 UDT, po potwierdzeniu odbioru wyrobów przez odbierającego, jest przez niego przekazywana do dostawcy w państwie członkowskim.

Znaki akcyzy

18. Ustawa w art. 2 ust. 1 pkt 17 u.p.a. definiuje znaki akcyzy, wskazując, że należy przez nie rozumieć znaki, określone przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, służące do oznaczania wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania, obejmujące:

- 1) podatkowe znaki akcyzy, które są potwierdzeniem wpłaty kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy;
- 2) legalizacyjne znaki akcyzy, które są potwierdzeniem prawa podmiotu obowiązanego do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, do przeznaczenia tych wyrobów do sprzedaży.

Faktura

19. Ustawodawca, definiując fakturę, odwołał się do regulacji przepisów o podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem modyfikacji odnoszących się do tzw. uproszczonej faktury, która nie zawiera wszystkich danych (w tym m.in. danych identyfikacyjnych nabywcy, jego adresu oraz danych co do ilości i miary nabywanych towarów). W celu pozyskania danych (z których przepisy o VAT czasem rezygnują, a dla potrzeb podatku akcyzowego okazują się one niezbędne z punktu widzenia potrzeby zapewnienia prawidłowego poboru i kontroli podatku) od 1.01.2016 r. faktura dla potrzeb akcyzy zawsze uwzględnia dane nabywcy i jego adres oraz dane dotyczące ilości (liczby) i miary nabywanych wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych. Dane, jakie powinna zawierać faktura, do końca 2013 r. określało nieobowiązujące już rozporządzenie Ministra Finansów z 28.03.2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają

zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 68, poz. 360 ze zm.), a obecnie art. 106e ust. 1 ustawy o VAT. Z regulacji tych wynika, że dokumentów tych nie trzeba aktualnie oznaczać nazwą, np. „faktura VAT”, co oznacza, że fakturą może być paragon lub nota, jeżeli zawiera dane wymagane dla faktury.

Dokument dostawy/e-DD/dokument zastępujący e-DD

20. Do końca 2015 r. na podstawie dokumentu dostawy przemieszczano tylko wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Od 1.01.2016 r. na podstawie tego dokumentu przemieszczane były wyroby akcyzowe opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie, wymienione w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym. Regulacje w tym zakresie miały na celu zapewnienie dostatecznego poziomu dokumentowania przeznaczenia przedmiotowych wyrobów. Odzwierciedleniem tej zmiany było wprowadzenie do słowniczka ustawowego definicji dokumentu dostawy w art. 2 ust. 1 pkt 18a u.p.a. Wzór dokumentu dostawy został określony na podstawie obowiązującego wówczas rozporządzenia Ministra Finansów z 22.12.2015 r. w sprawie dokumentu dostawy, warunków i sposobu zwrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz środków skażających alkohol etylowy³⁸. Dokument dostawy wystawiały takie podmioty, jak: podmiot prowadzący skład podatkowy, podmiot pośredniczący, zarejestrowany odbiorca, podmiot zużywający, pośredniczący podmiot węglowy, finalny nabywca węglowy. Dokument dostawy był wystawiany w trzech, dwóch lub w jednym egzemplarzu, w zależności od rodzaju przemieszczenia i osób biorących w nim udział. Podmioty wystawiające dokumenty dostawy były obowiązane do sporządzania kwartalnych zestawień wystawionych dokumentów dostawy, które przekazywały właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po kwartale, którego dotyczy zestawienie. **Od 1.01.2019 r. dokument dostawy miał zostać zelektronizowany i zastąpiony przez e-DD**, co miało miejsce w związku z wejściem w życie zmian wynikających z ustawy z 20.07.2018 r. Ostatecznie papierowe dokumenty dostawy mogą być stosowane jeszcze do końca stycznia 2021 r. Fakultatywnie zaś można stosować e-DD już od 2019 r. Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 18b u.p.a., e-DD to elektroniczny dokument, na podstawie którego przemieszcza się na terytorium kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy 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. W sytuacji gdy System jest niedostępny i nie jest możliwa obsługa przemieszczania wyrobów zwolnionych lub objętych stawką 0 zł ze względu na przeznaczenie z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, zastosowanie znajduje dokument zastępujący e-DD (art. 2 ust. 1 pkt 18c u.p.a.). O niedostępności Systemu informuje użytkownik Systemu, jednak informacja ta wymaga potwierdzenia

³⁸ Dz.U. z 2017 r. poz. 1691.

przez właściwy organ (art. 46v ust. 1 u.p.a.)³⁹. Bez tego potwierdzenia nie można przyjąć, że System jest niedostępny. Innymi słowy, nie każdy problem techniczny z przesłaniem dokumentu za pomocą Systemu stanowi uzasadnienie do stosowania dokumentu zastępującego e-DD.

Nabywca końcowy

21. Nabywca końcowy jest podmiotem występującym w obrocie energią elektryczną i wiąże się z opodatkowaniem akcyzą energii elektrycznej. Stosownie bowiem do art. 9 ust. 1 pkt 2 u.p.a. w przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania jest również sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej lub obrót nią w rozumieniu przepisów ustawy z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne⁴⁰.
22. Nabywcą końcowym jest podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej lub obrót nią w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo energetyczne, z wyłączeniem:
 - 1) spółki prowadzącej giełdę towarową w rozumieniu ustawy z 26.10.2000 r. o giełdach towarowych⁴¹ nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a u.g.t.;
 - 2) towarowych domów maklerskich i domów maklerskich w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 u.g.t. lub nabywających energię elektryczną na rachunek dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁴²;
 - 3) 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 u.o.i.f., nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 u.g.t.;
 - 4) spółki prowadzącej jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 u.o.i.f. lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym.

Ustawa definiuje nabywcę końcowego przez wyłączenia. Generalnie nabywcą końcowym nie jest podmiot posiadający jedną z ww. koncesji wymienionych w ustawie – Prawo energetyczne, tj. koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję energii elektrycznej

³⁹ Por. informacja o niedostępności Systemu w dniach 14–15.02.2018 r., <https://puesc.gov.pl/de/web/puesc/-/12-02-2018-niedostepnosc-systemu-emcs-pl2> (dostęp: 5.05.2020 r.).

⁴⁰ Dz.U. z 2019 r. poz. 755 ze zm.

⁴¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 312.

⁴² Dz.U. z 2020 r. poz. 89 ze zm.

lub obrót nią. Definicja zawarta w ustawie koncepcyjnie powinna odpowiadać definicji odbiorcy końcowego zawartej w art. 3 pkt 13a pr. energ., który określa go jako odbiorcę dokonującego zakupu paliw lub energii na własny użytek; do własnego użytku nie zalicza się energii elektrycznej zakupionej w celu jej zużycia na potrzeby wytwarzania, przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej. Nie zawsze jednak brak ważnej koncesji po stronie nabywcy oznacza konieczność uznania podmiotu sprzedającego za podatnika akcyzy. Podmiot koncesjonowany jest także podatnikiem z tytułu zużycia energii (zob. szerzej komentarz do art. 9 u.p.a.). Jak wskazał WSA w Gliwicach⁴³, nie można uznać za nabywcę końcowego w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 19 u.p.a. przedsiębiorstwa energetycznego (spółki), któremu Prezes URE nakazał, pomimo wygaśnięcia koncesji, dalsze prowadzenie działalności objętej koncesją przez okres nie dłuższy niż 2 lata, ze względu na ważny interes społeczny.

Nabywcą końcowym nie są również m.in. podmiot będący spółką prowadzącą towarową giełdę energii, towarowe domy maklerskie i domy maklerskie nabywające energię elektryczną na rachunek dającego zlecenie na towarowej giełdzie energii, a także podmiot pełniący tam funkcję Giełdowej Izby Rozrachunkowej. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na uchylony przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrok WSA w Krakowie z 9.05.2012 r.⁴⁴, w którym stwierdzono, że o ile nabycie energii elektrycznej na towarowej giełdzie energii przez dom maklerski na rachunek dającego zlecenie nie podlega opodatkowaniu, o tyle opodatkowana będzie już sprzedaż na rachunek dającego zlecenie, jeżeli sprzedaż dokonywana jest na rzecz tzw. nabywców końcowych. Sąd konstatawał w tym wyroku, że z treści powołanego przepisu (art. 9 ust. 1 u.p.a.) wynika jednoznacznie, iż – jak to słusznie stwierdził organ dokonujący interpretacji – w przypadku gdy działając na zlecenie klienta, dom maklerski będzie nabywał energię elektryczną w imieniu własnym, ale na rachunek klienta, to czynność ta w świetle art. 9 u.p.a. nie podlega opodatkowaniu akcyzą. W art. 9 u.p.a. ustawodawca nie wymienił wśród czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym czynności zakupu energii elektrycznej na terytorium kraju. Dom maklerski ponadto – na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 19 u.p.a. – wyłączony również został z pojęcia nabywcy końcowego, więc również żadna z czynności opodatkowanych dokonywana przez nabywcę końcowego nie ma zastosowania do domu maklerskiego. Natomiast w sytuacji, gdy działając na zlecenie klienta, dom maklerski będzie zbywał energię elektryczną w imieniu własnym, ale na rachunek klienta, to czynność ta (czynność sprzedaży), w ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, będzie dla niego – zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 2 u.p.a. – czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, jeśli sprzedaż energii elektrycznej nastąpi na rzecz nabywcy końcowego. Za sprzedaż, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a., uznaje się każdą czynność faktyczną lub prawną, w wyniku której dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży (w tym przypadku energii elektrycznej)

⁴³ Nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 4.12.2019 r., III SA/GI 914/19, LEX nr 2761307.

⁴⁴ I SA/Kr 394/12, LEX nr 1709574.

na inny podmiot. Zatem skarżąca spółka (dom maklerski), działając w imieniu własnym, ale na rachunek klienta (czyli działając tak jak komisant), dokonuje czynności, w wyniku której dochodzi do przeniesienia własności energii elektrycznej, chociaż to nie komisant jest właścicielem energii, nie jest nawet jej posiadaczem. Komisant bowiem (działający we własnym imieniu, ale na rachunek klienta) jest osobą uprawnioną do rozporządzania rzeczą i na skutek dokonanej przez niego czynności cywilnoprawnej następuje skutek rzeczowy umowy. Skutkiem sprzedaży dokonanej właśnie przez komisanta jest przejście własności rzeczy z komitenta (właściciela) na kupującego. Pomimo że skutkiem umowy jest przeniesienie własności rzeczy z komitenta na kupującego, to jednak umowa sprzedaży dochodzi do skutku pomiędzy komisantem (sprzedawcą) a kupującym. Komisant (sprzedawca) bezspornie nie jest właścicielem rzeczy będącej przedmiotem sprzedaży, lecz jednak pozostaje osobą uprawnioną do rozporządzania rzeczą w rozumieniu art. 169 k.c. Wyrok ten został co prawda uchylony przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 6.02.2014 r.⁴⁵, ale nie można wykluczyć, że na podstawie powyższej argumentacji niektóre organy podatkowe będą próbowały opodatkowywać domy maklerskie dokonujące transakcji sprzedaży energii. Pociągające jest to, że Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł, iż intencją ustawodawcy było wyłączenie z kręgu podmiotów uznawanych za nabywców końcowych energii elektrycznej towarowych domów maklerskich i domów maklerskich, a co za tym idzie, nie można działalności tych podmiotów zrównać z działalnością sprzedawców (komisantów, jeżeli można mówić o umowie komisu, którego przedmiotem jest energia) energii elektrycznej. Pociągające jest również to, że po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego ukazały się interpretacje indywidualne, w których stwierdzono, że domy maklerskie nie dokonują sprzedaży na rzecz skonkretyzowanego odbiorcy, a przez to sprzedaż ta nie powinna podlegać opodatkowaniu akcyzą. Wskazywano, że zgodnie z art. 38b ust. 1 u.g.t. w umowie o świadczenie usług brokerskich dom maklerski zobowiązuje się wobec dającego zlecenie do zawierania umów nabycia lub zbycia towarów giełdowych w imieniu własnym, lecz **na rachunek dającego zlecenie. W konsekwencji w wyniku nabywania albo zbywania energii elektrycznej w transakcjach na giełdzie towarowej, dokonywanych w imieniu własnym, ale na rachunek klienta, po stronie domu maklerskiego nie powstanie obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym**⁴⁶. W klasycznym modelu rozliczenia zakupu i sprzedaży energii na giełdzie towarowej wygląda następująco: w przypadku otrzymania zlecenia kupna dom maklerski nabywa określoną ilość energii od Izby Rozliczeniowej Giełd Towarowych (IRGiT), w związku z czym Izba wystawi fakturę VAT na rzecz domu maklerskiego, zaś dom maklerski wystawi następnie taką fakturę na rzecz swego klienta. W przypadku otrzymania zlecenia sprzedaży dom maklerski nabywa energię elektryczną od swego klienta, w związku z czym klient wystawia na rzecz domu fakturę. Następnie dom maklerski zbywa energię elektryczną na Giełdzie Towarowej, obciążając przy tym IRGiT fakturą VAT. Izba fakturuje członka Giełdy Towarowej, nabywającego energię

⁴⁵ I FSK 460/13, LEX nr 1418993.

⁴⁶ Por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 16.06.2015 r., IBPP4/4513-47/15/DG, LEX nr 267975.

na rachunek własny albo cudzy. Nie ulega wątpliwości, że jeżeli podmiot pośredniczy w transakcjach wyłącznie pomiędzy podmiotami będącymi innymi domami maklerskimi albo profesjonalnymi przedsiębiorstwami energetycznymi, to taka działalność nie rodzi obowiązku podatkowego w akcyzie⁴⁷.

23. Nieaktualne już są rozważania pojawiające się niedługo po wejściu w życie ustawy o podatku akcyzowym, że podmiot wytwarzający energię elektryczną, który – poza energią produkowaną przez siebie – nabywa ją również od zewnętrznych podmiotów w celu zużycia na potrzeby własne, występuje w roli nabywcy końcowego⁴⁸. Powyższa rozszerzająca wykładnia przepisów była konsekwencją luki prawnej, jaka w początkowym okresie obowiązywania ustawy wynikała z literalnego brzmienia art. 9 ust. 1 pkt 2–4 u.p.a. Luka polegała na tym, że ustawa w brzmieniu sprzed 1.09.2010 r. stanowiła, iż sprzedaż energii elektrycznej na rzecz podmiotów produkujących energię elektryczną nie podlegała *ex lege* opodatkowaniu akcyzą. Jednocześnie konstrukcja art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4 u.p.a. sprawiała, że opodatkowaniu nie podlegało zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający wyłącznie koncesję na jej wytwarzanie, jeżeli zużyta energia nie została wyprodukowana przez ten podmiot, lecz nabyta od innego podmiotu⁴⁹.

Ubytki wyrobów akcyzowych

24. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 20 u.p.a. przez ubytki wyrobów akcyzowych należy rozumieć wszelkie straty:
- 1) wyrobów akcyzowych określonych 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 wyrobów energetycznych, piwa, wina, napojów fermentowanych, wyrobów pośrednich lub wyrobów tytoniowych;
 - 2) objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie:
 - a) napojów alkoholowych,
 - b) wyrobów energetycznych, z wyjątkiem wyrobów węglowych, przemieszczanych, a w przypadku podmiotu pośredniczącego, również magazynowanych;
 - 3) wyrobów węglowych powstałe w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania akcyzą;
 - 4) 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;

⁴⁷ Por. interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 15.10.2013 r., IPPP3/443-648/13-2/KB, LEX nr 221791.

⁴⁸ Por. interpretacja ogólna MF z 31.03.2009 r., AE 6/033/13/IRZ/09/1772, LEX nr 24226.

⁴⁹ Por. wyrok WSA w Poznaniu z 29.04.2010 r., III SA/Po 38/10, LEX nr 686633.

- 5) 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 e-DD albo dokumentu zastępującego e-DD.

25. Dopiero od 1.09.2010 r. w definicji ustawowej ubytków wyrobów akcyzowych uwzględniono wyroby energetyczne objęte zwolnieniem ze względu na przeznaczenie. Warto zwrócić uwagę na wyrok NSA z 23.05.2013 r.⁵⁰, w którym sąd stwierdził, że ubytki od wyrobów energetycznych w okresie od 1.03.2009 r. do 31.08.2010 r. nie podlegały opodatkowaniu akcyzą. Sprawa dotyczyła interpretacji indywidualnej, w której podatnik zadał pytanie, czy na podstawie ustawy ubytki paliw powstałe przy przemieszczeniu wyrobów zwolnionych od akcyzy ze składów podatkowych podatnika do podmiotu pośredniczącego i zużywającego powinny podlegać opodatkowaniu akcyzą. Sąd oceniał sytuację, w której działalność podatnika polegała na produkcji, przyjmowaniu, magazynowaniu i wysyłce paliw. Wśród paliw znajdowały się benzyny, oleje oraz gazy, wymienione w art. 32 ust. 1 u.p.a., przeznaczone na cele zwolnione od akcyzy, z uwagi na ich przeznaczenie. Podatnik wskazał, że z jego składów podatkowych wyroby były wysyłane do podmiotów pośredniczących oraz podmiotów zużywających je, w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 22 i 23 u.p.a. W trakcie przemieszczania wyrobów zwolnionych z akcyzy mogły powstawać straty paliw, stwierdzone przy odbiorze przez podmioty pośredniczące lub podmioty zużywające. Podatnik podniósł, że najczęściej różnice w ilości nadanej i odebranej wynikały z ubytków naturalnych paliw (odparowywanie), były rezultatem błędów pomiaru przy wydaniu i przyjęciu paliw, wynikały z pozostawiania pewnych ilości paliw w cysternach po ich wytankowaniu (stany martwe) oraz były rezultatem wycieków przy przyjęciu i wydaniu. Oceniając ww. stan faktyczny, Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do wniosku, że od 1.09.2010 r. pojęciem ubytków wyrobów akcyzowych objęto zwolnione od akcyzy ze względu na przeznaczenie – nie tylko, jak to miało miejsce do 31.08.2010 r. – napoje alkoholowe, lecz także wyroby energetyczne przemieszczane, a w przypadku podmiotu pośredniczącego również magazynowane. Tym samym nie może budzić wątpliwości, że dopiero z tym dniem – z uwagi na nowelizację art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. b u.p.a. – definicję ubytków wyrobów akcyzowych rozszerzono o ubytki wyrobów energetycznych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Tym samym również dopiero od 1.09.2010 r., na podstawie art. 8 ust. 3 u.p.a., opodatkowane akcyzą są ubytki lub całkowite zniszczenie – objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie – zarówno napojów alkoholowych, jak to miało miejsce do 31.08.2010 r., jak i wyrobów energetycznych przemieszczanych, a w przypadku podmiotu pośredniczącego również magazynowanych.

⁵⁰ I FSK 434/13, LEX nr 1556145.

Od 1.01.2016 r. zmodyfikowano art. 2 ust. 1 pkt 20 u.p.a., rozszerzając definicję „ubytków” o wszelkie straty:

- wyrobów akcyzowych, niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji (w tym przede wszystkim olejów smarowych) oraz
- wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji, oraz podczas przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na podstawie dokumentu dostawy.

Do końca 2015 r. straty ww. wyrobów nie były ujęte w definicji ubytków wyrobów akcyzowych i podlegały opodatkowaniu akcyzą na podstawie przepisów ogólnych (art. 8 ust. 1 u.p.a.), np. z tytułu zakończenia procedury zawieszenia poboru. W związku z faktem, że ustawowa definicja ubytków wyrobów akcyzowych nie obejmowała strat ww. wyrobów, pojawiały się wątpliwości interpretacyjne, czy straty te były w ogóle opodatkowane akcyzą. W celu usunięcia przedmiotowych wątpliwości rozszerzono definicję ubytków wyrobów akcyzowych z art. 2 ust. 1 pkt 20 u.p.a. o straty przedmiotowych wyrobów. W uzasadnieniu projektu ustawy z 24.07.2015 r. wskazano, że: „Konsekwencją zaproponowanej zmiany będzie konieczność odpowiedniego dostosowania Systemu EMCS do obsługi przemieszczania ww. wyrobów akcyzowych wysyłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, co wiąże się z poniesieniem kosztów zmiany systemu. Objęcie wymienionych wyrobów akcyzowych definicją ubytków wiąże się z możliwością zwolnienia od akcyzy tych ubytków, które będą mieściły się granicach określonych norm. W takim przypadku ilość wyrobów będzie musiała być jednak określona przy pomocy zalegalizowanych przyrządów pomiarowych. Zatem aby skorzystać ze zwolnienia od akcyzy ubytków powstałych w trakcie magazynowania, podatnik będzie musiał, co do zasady, magazynować ww. wyroby w zalegalizowanych zbiornikach. W przypadku magazynowania wyrobów w niezalegalizowanych zbiornikach i braku możliwości ustalenia rzeczywistych strat przy pomocy innych zalegalizowanych przyrządów pomiarowych – ubytki ww. wyrobów powstałe w trakcie magazynowania będą w całości opodatkowane”⁵¹.

Ubytek wyrobów akcyzowych jako stan faktyczny, który podlega opodatkowaniu akcyzą, odnosi się do ograniczonej przedmiotowo kategorii wyrobów akcyzowych. Straty czy ubytki wyrobów niewymienionych w tym przepisie nie mogą stanowić ubytków wyrobów akcyzowych⁵². W związku z wejściem w życie ustawy z 20.07.2018 r., z dniem

⁵¹ Druk sejm. nr 3522, VII kadencja.

⁵² Por. wyrok NSA z 8.11.2011 r., I GSK 683/10, LEX nr 1095686.

19.09.2018 r. z kategorii ubytków wyłączono straty produkcyjne piwa, wina, napojów fermentowanych oraz wyrobów pośrednich⁵³.

Jeżeli chodzi o ubytki wyrobów akcyzowych opodatkowanych stawką akcyzy inną niż 0 zł, to należy zwrócić uwagę, że w definicji ubytków mowa jest o ubytkach powstałych podczas procedury zawieszenia poboru akcyzy, a nie poza tą procedurą. Do kwestii tej odniósł się WSA w Szczecinie w prawomocnym wyroku⁵⁴, wskazując, że: „Z uwagi na to, że Spółka nie dokonywała nabyć oleju opałowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, gdyż nabywała olej od kontrahentów krajowych i wyprowadzała z cudzego składu podatkowego a zatem olej ten zawierał w cenie naliczony podatek akcyzowy. Zatem Spółka nie mogła się ubiegać o wydanie decyzji w sprawie ustalenia norm dopuszczalnych ubytków, albowiem decyzja taka jest wydawana jedynie dla wyrobów akcyzowych znajdujących się w procedurze zawieszenia poboru akcyzy”. Stwierdzona różnica między ilością wyrobu akcyzowego wysyłanego, wykazaną w dokumencie e-AD, a odebraną na podstawie raportu odbioru jest ubytkiem podlegającym opodatkowaniu akcyzą. Może to oczywiście dotyczyć także zarejestrowanego wysyłającego przemieszczającego wyroby akcyzowe z miejsca importu w procedurze zawieszania poboru akcyzy. W takiej sprawie wypowiadał się m.in. NSA w wyroku z 20.04.2016 r.⁵⁵, w którym wskazał, że za opodatkowane akcyzą ubytki należy uznać wyroby gazowe nieodebrane przez podmiot odbierający, mimo wcześniejszej wysyłki. Chodziło tu o wysyłkę importowanych wyrobów akcyzowych, tj. gazu przyporządkowanego do kodu CN 27111294, 27111297, 27111397, 27111400, 27111900 z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu. Wyroby te oznaczone są w poz. 21 załącznika nr 2 do u.p.a. oraz poz. 28 załącznika nr 1 do u.p.a. Podobnie wypowiedział się także NSA w wyroku z 20.04.2016 r.⁵⁶ Za ubytki opodatkowane w Polsce nie mogą być uznawane straty powstałe poza granicami Polski lub takie, które faktycznie nie powstały, a wynikają jedynie z błędnego zadeklarowania ilości wyrobu przez podmiot wysyłający⁵⁷.

Sprzedaż

26. Ustawa bardzo szeroko definiuje sprzedaż, uznając za nią każdą czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot. Sprzedażą może być więc nie tylko klasyczna sprzedaż w rozumieniu Kodeksu cywilnego, lecz także m.in. leasing lub najem.

⁵³ J. Matarewicz, B. Senderowski, *Rewolucyjne zmiany w akcyzie wynikające z ustawy z 20.07.2018 r.*, M. Pod. 2018/11, s. 9–14.

⁵⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z 2.06.2016 r., I SA/Sz 251/16, LEX nr 2098046.

⁵⁵ I GSK 1265/14, LEX nr 2110985.

⁵⁶ I GSK 1264/14, LEX nr 2063986.

⁵⁷ Por. wyrok NSA z 29.01.2020 r., I GSK 616/17, CBOSA.

Podmiot zużywający/zużywający podmiot gospodarczy

27. Z instytucją podmiotu zużywającego kojarzyć należy wyroby akcyzowe zwolnione z akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 22 u.p.a. przez podmiot zużywający należy rozumieć podmiot:

- 1) 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**;
- 2) 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 u.p.a. (w szczególności paliwa zużywane do celów żeglugi i statków powietrznych), bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym lub jednostce pływającej.

28. Podmiotem zużywającym jest więc zarówno podmiot krajowy, który sam zużywa wyroby akcyzowe zwolnione ze względu na ich przeznaczenie, jak i podmiot zagraniczny, który dostarcza je bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym lub jednostce pływającej.

28a. Ustawa z 20.07.2018 r. wprowadziła od 1.01.2019 r. również definicję „zużywającego podmiotu gospodarczego”, za który uznaje się podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju lub przedsiębiorcę zagranicznego posiadającego oddział z siedzibą na terytorium kraju, utworzony na warunkach i zasadach określonych w ustawie z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa, którzy złożyli zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego i zużywają na terytorium kraju w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, do celów uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy. Zużywający podmiot gospodarczy dotyczy podmiotów zużywających wyroby opodatkowane stawką 0 zł ze względu na przeznaczenie w odróżnieniu od podmiotu zużywającego, który kojarzony jest z wyrobami akcyzowymi zwolnionymi ze względu na przeznaczenie.

Podmiot pośredniczący

29. Zgodnie z art. 32 ust. 1 u.p.a. zwalnia się od akcyzy ze względu na przeznaczenie następujące wyroby akcyzowe:

- „1) używane do statków powietrznych: benzyny lotnicze o kodzie CN 2710 12 31, paliwo typu benzyny do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 12 70 oraz paliwo do silników odrzutowych o kodzie CN 2710 19 21 lub oleje smarowe (od 1.11.2019 r. również preparatów smarowych) do silników lotniczych – w przypadkach, o których mowa w ust. 3, jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w ust. 5–6b, 12–13;

- 2) używane do celów żeglugi, włączając rejsy rybackie, wyroby energetyczne – w przypadkach, o których mowa w ust. 3, jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w ust. 5–6b, 12–13;
- 3) używane do celów opałowych, pozostałe węglowodory gazowe o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00 – w przypadkach, o których mowa w ust. 3, jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w ust. 5–6b, 12–13;
- 4) używane do celów, o których mowa w art. 31b ust. 1, wyroby energetyczne o kodzie CN 2901 10 00 w przypadkach, o których mowa w ust. 3, jeżeli spełnione są warunki, o których mowa w ust. 5–6b, 12–13;
- 5) używane do napędu stacjonarnych urządzeń w procesie łącznego wytwarzania ciepła i energii elektrycznej pozostałe węglowodory gazowe o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00, w przypadkach, o których mowa w ust. 3, jeżeli spełnione są warunki, o których mowa w ust. 5–6b, 12–13”.

Dostawa m.in. ww. wyrobów stanowi dostawę wyrobów zwolnionych ze względu na przeznaczenie.

30. Podmiot pośredniczący to 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 u.p.a., pochodzących również bezpośrednio z importu (art. 2 ust. 1 pkt 23 u.p.a.).

Pośredniczący podmiot węglowy

31. Pośredniczącym podmiotem węglowym jest podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju:
- 1) dokonujący sprzedaży, wewnątrzwspólnotowej dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia, importu lub eksportu wyrobów węglowych, lub
 - 2) używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy, lub
 - 3) używający wyrobów węglowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów niepodlegających opodatkowaniu akcyzą
- który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu skarbowego o tej działalności.

Do prowadzenia działalności nie jest wymagane zezwolenie administracyjne, a wystarcza złożenie powiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia działalności jako pośredniczący podmiot węglowy (art. 16 ust. 3a u.p.a.).

32. Jak wynika z powyższych unormowań, węgiel sprzedawany przez pośredniczący podmiot węglowy po spełnieniu określonych warunków podlega zwolnieniu. Dyrektor Izby

Administracji Skarbowej w Katowicach publikuje w Biuletynie Informacji Publicznej aktualną listę pośredniczących podmiotów węglowych, obejmującą ich następujące dane: imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania, jeżeli jest on taki sam jak adres miejsca wykonywania działalności gospodarczej lub adres siedziby, NIP albo inny numer identyfikacyjny używany w państwie zamieszkania lub siedziby podmiotu oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Lista jest dostępna na stronach internetowych Ministerstwa Finansów⁵⁸.

33. W celu uprawdopodobnienia zwolnienia z akcyzy w handlu między pośredniczącymi podmiotami węglowymi ustawodawca wprowadził specjalny instrument uprawniający ich do weryfikacji statusu kontrahenta jako pośredniczącego podmiotu węglowego. Zgodnie bowiem z art. 9a ust. 5 u.p.a. w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych pośredniczącemu podmiotowi węglowemu sprzedawca może zażądać od niego przedstawienia potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot węglowy, a w razie odmowy jego przedstawienia może odmówić sprzedaży wyrobów węglowych po cenie nieuwzględniającej akcyzy.

Pośredniczący podmiot tytoniowy

34. Status pośredniczącego podmiotu tytoniowego na gruncie obecnie obowiązujących przepisów akcyzowych może uchronić kontrahenta podatnika lub samego podatnika przed obowiązkiem zapłaty akcyzy od suszu tytoniowego. W modelowym ujęciu ustawa zakłada opodatkowanie suszu tytoniowego (niebędącego wyrobem tytoniowym) podatkiem akcyzowym, w przypadkach gdy jest on sprzedawany innym podmiotom niż podmioty będące pośredniczącymi podmiotami tytoniowymi lub podmiotami prowadzącymi składy podatkowe produkujące wyroby tytoniowe lub wyroby nowatorskie. Opodatkowanie obejmuje także m.in. import, wewnątrzwspólnotowe nabycie oraz samo posiadanie suszu tytoniowego, jeżeli nie została od niego zapłacona akcyza w należnej wysokości.
35. Ustawa z 24.07.2015 r. wprowadza obowiązek rejestracji pośredniczących podmiotów tytoniowych w miejsce dotychczasowego obowiązku powiadamiania o rozpoczęciu działalności. W efekcie należało również zmienić definicję pośredniczącego podmiotu tytoniowego zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 23b u.p.a., który stanowił, że pośredniczący podmiot tytoniowy to 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 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁵⁹ lub przedsiębiorca zagraniczny, który wyznaczył podmiot reprezentujący go na terytorium kraju, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie

⁵⁸ <https://www.gov.pl/web/kas/lista-posredniczacych-podmiotow-weglowych> (dostęp: 12.05.2020 r.).

⁵⁹ Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.

suszu tytoniowego, który został wpisany do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych. W wyniku uchwalenia nowych przepisów regulujących zasady prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce z dniem 30.04.2018 r. zmianie uległa również definicja pośredniczącego podmiotu tytoniowego, która w obecnym brzmieniu odwołuje się do ustawy z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa. To właśnie w tej ustawie określa się zasady tworzenia oddziałów w Polsce przez podmioty zagraniczne. W związku z licznymi nieprawidłowościami w obrocie suszem tytoniowym, w szczególności w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, i brakiem możliwości skontrolowania podmiotów zagranicznych, które dotychczas nie posiadały miejsca zamieszkania lub siedziby albo oddziału na terytorium kraju i działały jako pośredniczący podmiot tytoniowy na mocy złożonego powiadomienia, doprecyzowano definicję tego podmiotu w ten sposób, że wynika z niej, iż pośredniczącym podmiotem tytoniowym może być tylko podmiot posiadający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju, przedsiębiorca zagraniczny posiadający oddział z siedzibą na terytorium kraju lub przedsiębiorca zagraniczny posiadający podmiot reprezentujący na terytorium kraju.

36. Rejestr pośredniczących podmiotów tytoniowych jest powszechnie dostępny na stronie Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego Ministra Finansów. Wpis do rejestru odbywa się na wniosek zawierający dane identyfikacyjne podmiotu, informację o rodzaju prowadzonej działalności w zakresie suszu tytoniowego oraz proponowane zabezpieczenie akcyzowe. Wpis do rejestru, podobnie jak jego zmiana lub wykreślenie, będzie następował w drodze decyzji administracyjnej. Zasady rejestracji pośredniczących podmiotów tytoniowych reguluje nowo dodany rozdział 3a działu II u.p.a.

Pośredniczący podmiot gazowy

37. Pośredniczącym podmiotem gazowym jest podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju lub posiadający koncesję na obrót gazem ziemnym na terytorium kraju:
- 1) dokonujący sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu lub eksportu wyrobów gazowych, lub
 - 2) używający wyrobów gazowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy, lub
 - 3) używający wyrobów gazowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów objętych zerową stawką akcyzy, lub
 - 4) będący spółką prowadzącą giełdę towarową w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych, nabywającą wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a u.g.t., lub
 - 5) będący towarowym domem maklerskim lub domem maklerskim w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych, nabywającym wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 u.g.t. lub nabywającym wyroby gazowe na rachunek

- dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, lub
- 6) 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 u.o.i.f., nabywającymi wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 u.g.t., lub
 - 7) będący spółką prowadzącą jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, nabywającą wyroby gazowe z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 u.o.i.f., lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym
- który pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu skarbowego o tej działalności.

„Pośredniczący podmiot gazowy” jest terminem odnoszącym się nie tylko do wyrobów gazowych zwolnionych z akcyzy do końca października 2013 r. (art. 163 u.p.a. wymienia przede wszystkim wyroby o kodach CN 2711 11 00, 2711 21 00 oraz 2711 29 00), lecz także do wszystkich rodzajów gazu ziemnego. Nie jest natomiast pośredniczącym podmiotem gazowym podmiot, który prowadzi stację benzynową i sprzedaje tam nabyty wcześniej z zapłaconą akcyzą gaz płynny – LPG, tj. skroplone lekkie węglowodory – propan, butan lub ich mieszaniny stosowane jako paliwo napędowe do celów nieobjętych zwolnieniem. Podobnie nie będzie pośredniczącym podmiotem gazowym sprzedawca butli gazowych rozlewanych/napełnianych w składzie podatkowym i podlegających zwolnieniu z akcyzy⁶⁰.

38. Ciekawostką jest to, że do kategorii pośredniczących podmiotów gazowych włączono m.in. spółki prowadzące giełdę towarową, towarowe domy maklerskie, domy maklerskie, izby rozrachunkowe i Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych S.A., jak również spółki prowadzące jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową dla transakcji giełdowych. Celem wprowadzenia takiego katalogu było zagwarantowanie podmiotom wymienionym w komentowanym przepisie, że nie zostaną one potraktowane dla celów akcyzy jako finalny nabywca gazowy.
39. Odwołując się do koncesji na obrót gazem ziemnym na terytorium Polski, ustawodawca wykluczył z listy pośredniczących podmiotów gazowych część podmiotów zagranicznych, które nabywają wyroby gazowe na Towarowej Giełdzie Energii (TGE). Uzyskanie przez nie bowiem tego statusu uzależnione jest od posiadania ww. koncesji. Brak takiej koncesji oznacza dla wielu podmiotów zagranicznych uznanie ich za finalnego nabywcę gazowego, ze wszelkimi konsekwencjami w tym zakresie, a przede wszystkim z obowiązkiem zakupu wyrobów gazowych obciążonych wartością podatku akcyzowego.

⁶⁰ Por. interpretacja indywidualna DIS w Łodzi z 6.02.2014 r., IPTPP3/443A-66/13-2/KK, LEX nr 216987.

Odpowiedzią Towarowej Giełdy Energii na wprowadzane zmiany było m.in. umożliwienie uczestnikom rynku gazu nabywania gazu od 11.09.2013 r. bez pośrednictwa biur maklerskich, co wynikało również z nowelizacji ustawy – Prawo energetyczne⁶¹. Nowelizacja ta wprowadziła dla handlu gazem tzw. **obligo giełdowe**, czyli obowiązek sprzedaży przez firmy obracające gazem określonej części surowca za pośrednictwem giełdy. Zgodnie z ustawą obowiązek ten wynosił w 2013 r. 30%, w 2014 r. był na poziomie 40%, a od 2015 r. stanowił 55% wprowadzanego do sieci wolumenu gazu. Zmiana ta nie rozwiązuje jednak problemu konieczności nabywania przez zagraniczne podmioty nieposiadające koncesji na obrót gazem ziemnym gazu z akcyzą.

40. Aby zostać pośredniczącym podmiotem gazowym, dany podmiot powinien pisemnie powiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego o tej działalności oraz uzyskać pisemne potwierdzenie przyjęcia tego powiadomienia. Jednocześnie, podobnie jak w przypadku pośredniczących podmiotów węglowych, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach publikuje w Biuletynie Informacji Publicznej aktualną listę pośredniczących podmiotów gazowych, obejmującą ich następujące dane: imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania, NIP oraz określenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Lista jest dostępna na stronach internetowych Ministerstwa Finansów⁶².

Status pośredniczącego podmiotu gazowego będzie miała np. spółka odpowiedzialna za bilansowanie handlowe systemu dystrybucyjnego. Chodzi tu o podmiot mianowany Operatorem Systemu Dystrybucyjnego (dalej: „OSD”). Dystrybucja polega na fizycznym transporcie paliwa gazowego od punktu/punktów wejścia do systemu dystrybucyjnego do punktu/punktów wyjścia z systemu dystrybucyjnego. W ramach umowy dystrybucyjnej zleceniodawca usługi dystrybucji (dalej: „ZUD”) przekazuje określone ilości paliwa gazowego do systemu dystrybucyjnego oraz pobiera paliwo gazowe w punktach wyjścia u odbiorców końcowych przyłączonych do sieci dystrybucyjnej (sprzedaż paliwa gazowego jest dokonywana przez ZUD na rzecz odbiorcy końcowego; a wspomniany podmiot dystrybuujący pełni jedynie rolę dystrybutora i nie uczestniczy w transakcji sprzedaży paliwa gazowego). Bilansowanie handlowe systemu dystrybucyjnego nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Podmiot odpowiedzialny za wykonywanie bilansowania handlowego systemu dystrybucyjnego, za którą to czynność otrzymuje wynagrodzenie (kalkulowane jedynie w oparciu o ilość gazu i cenę referencyjną gazu określaną według zapisów w Instrukcji Ruchu i Eksploatacji Sieci Dystrybucyjnej, dalej: „IRiESD”), nie dokonuje sprzedaży wyrobów gazowych. Do sprzedaży paliwa gazowego dochodzi natomiast między sprzedawcą gazu (zleceniodawca usługi dystrybucji) a finalnym nabywcą gazowym⁶³.

⁶¹ Ustawa z 26.07.2013 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 984).

⁶² <https://www.gov.pl/web/kas/lista-posredniczacych-podmiotow-gazowych> (dostęp: 12.05.2020 r.).

⁶³ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 25.08.2017 r., 0114-KDIP1-2.4013.15.2017.1.SM, LEX nr 404118.

Finalny nabywca węgłowy

41. Ustawodawca wprowadził dychotomiczny podział stron biorących udział w obrocie węglowym. Strony te mogą mieć bowiem status pośredniczących podmiotów węglowych albo finalnych nabywców węglowych. Finalnym nabywcą węglowym jest bowiem podmiot, który:
- 1) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby węglowe, lub
 - 2) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby węglowe
- niebędący pośredniczącym podmiotem węglowym.

Finalny nabywca gazowy

42. Spektrum działań finalnego nabywcy gazowego jest znacznie węższe niż pośredniczącego podmiotu gazowego. Finalny nabywca gazowy kojarzony jest przez ustawodawcę wyłącznie z określonymi czynnościami, a status ten nabywa się pod warunkiem, że dokonujący czynności nie jest pośredniczącym podmiotem gazowym. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 19a u.p.a. finalny nabywca gazowy to podmiot, który:
- 1) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby gazowe, lub
 - 2) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby gazowe
- niebędący pośredniczącym podmiotem gazowym.
43. Ustawodawca, w odróżnieniu od norm przyjętych dla obrotu energią elektryczną, nie odsyła do posiadania koncesji, która wprost mogłaby wskazywać na cel, lecz uzależnia status finalnego nabywcy gazowego od:
- 1) nabywania na terytorium kraju, importowania lub dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów gazowych przez podmiot, który nie jest pośredniczącym podmiotem gazowym, lub
 - 2) posiadania uzyskanych w inny sposób niż powyższy wyrobów gazowych przez podmiot, który nie jest pośredniczącym podmiotem gazowym.

Finalnym nabywcą gazowym będzie np. podmiot zagraniczny obracający wyrobami gazowymi poza terenem Polski, który nabywa na jej terenie wyroby gazowe, a który nie posiada koncesji na obrót nimi na terytorium Polski. Finalnym nabywcą gazowym często nie będzie więc faktyczny konsument wyrobów gazowych, co może budzić wątpliwości w zakresie zgodności polskich regulacji z prawem Unii Europejskiej (m.in. z art. 1 dyrektywy 2008/118/WE).

Zawieszająca procedura celna

44. Przez zawieszającą procedurę celną ustawodawca rozumiał procedurę o takiej własności nazwie w rozumieniu przepisów ustawy z 19.03.2004 r. – Prawo celne⁶⁴ w brzmieniu sprzed 20.08.2016 r., jak również wprowadzenie wyrobów akcyzowych do miejsca składowania czasowego, do wolnych obszarów celnych lub do składów wolnocłowych. Na gruncie w.k.c. z 1992 r. do zawieszających procedur celnych zaliczało się procedurę:
- 1) tranzytu zewnętrznego;
 - 2) składu celnego;
 - 3) uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń;
 - 4) przetwarzania pod kontrolą celną;
 - 5) odprawy czasowej.

Istota zawieszającej procedury celnej, jak sama nazwa wskazuje, sprowadzała się, co do zasady, do zawieszenia należności celnych na czas podlegania towarów tej procedurze.

45. Nowy Wspólnotowy Kodeks Celny (w.k.c. z 2013 r.), który w całości obowiązuje od 1.05.2016 r. (art. 288 ust. 2 w.k.c. z 2013 r.), wymienia procedury specjalne w art. 210, do których zalicza tranzyt (tranzyt zewnętrzny i wewnętrzny), składowanie (składowanie celne, wolne obszary celne), szczególne przeznaczenie (odprawa czasowa i końcowe przeznaczenie) oraz przetwarzanie (uszlachetnienie czynne i bierne). Z dniem 20.08.2016 r. uchylono definicję zawieszającej procedury celnej ze słowniczka zawartego w ustawie o podatku akcyzowym (uchylony art. 2 ust. 1 pkt 24 u.p.a.). Chodzi o zmianę wynikającą z ustawy z 22.06.2016 r.

Miejsce importu

46. Przez miejsce importu ustawa rozumie miejsce inne niż skład podatkowy, w którym znajdują się importowane wyroby akcyzowe w momencie dopuszczenia do obrotu w rozumieniu przepisów prawa celnego. Zgodnie z art. 77 ust. 1 w.k.c. z 2013 r. **dług celny** w przywozie powstaje w wyniku objęcia towarów nieunijnych podlegających należnościom celnym przywozowym jedną z następujących procedur celnych:
- a) dopuszczenia do obrotu, w tym na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu;
 - b) odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.

Dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.

Stosownie natomiast do art. 79 ust. 1 w.k.c. z 2013 r., jeżeli towary podlegają należnościom celnym przywozowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia:

⁶⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 1169 ze zm.

- a) jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny Unii, usunięcia spod dozoru celnego, przemieszczania, przetwarzania, składowania, czasowego składowania, odprawy czasowej tych towarów lub dysponowania nimi na tym obszarze;
- b) jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego dotyczących końcowego przeznaczenia towarów na obszarze celnym Unii;
- c) jednego z warunków wymaganych do objęcia towarów nieunijnych procedurą celną lub przyznania zwolnienia z cła lub obniżonej stawki celnej przywózowej ze względu na końcowe przeznaczenie towaru.

Zgodnie z art. 201 ust. 3 w.k.c. z 2013 r. dopuszczenie do obrotu nadaje towarom nieunijnym unijny status celny. Wymaga ono zastosowania środków polityki handlowej, dopełnienia pozostałych formalności wymaganych przy przywozie towarów, jak również zastosowania należności prawnie należnych.

Dopiero po spełnieniu ww. warunków towar zostaje dopuszczony do obrotu, a miejscem importu jest miejsce, w którym znajduje się importowany towar w tym momencie.

Raport odbioru, raport wywozu oraz dokumenty zastępujące te raporty

47. Zgodnie z art. 41 ust. 5 u.p.a. przy przemieszczaniu wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy nie powstaje zobowiązanie podatkowe i wygasa, powstały w wyniku dokonania określonej czynności podlegającej opodatkowaniu, obowiązek podatkowy ciążyący na podatniku z chwilą otrzymania przez niego:
- 1) raportu odbioru albo dokumentu zastępującego raport odbioru lub
 - 2) raportu wywozu albo dokumentu zastępującego raport wywozu, lub
 - 3) alternatywnego dowodu zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy
- w części objętej potwierdzeniem.

Raportem odbioru jest raport składany za pośrednictwem Systemu, stanowiący dowód, że zostało zakończone przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy albo przemieszczanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie (art. 2 ust. 1 pkt 27 u.p.a.). Jak już była o tym mowa, System nie zawsze jest dostępny i nie ma gwarancji jego niezawodności. W razie braku możliwości wygenerowania dokumentu elektronicznego ustawa wprowadziła szczególne rozwiązanie dotyczące udokumentowania odbioru towaru za pomocą **dokumentu zastępującego raport odbioru**, który zawiera takie same dane jak raport odbioru (art. 2 ust. 1 pkt 28 u.p.a.).

Przez **raport wywozu** ustawa rozumie raport składany za pośrednictwem Systemu stanowiący dowód, że w przypadku eksportu przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone (art. 2 ust. 1 pkt 29 u.p.a.). Jeżeli System jest niedostępny, zakończenie procedury zawieszenia poboru w przypadku eksportu może być potwierdzone za pomocą **dokumentu zastępującego raport wywozu**.

Alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru

48. Od 1.01.2016 r. wprowadzono definicję tzw. alternatywnego dowodu zakończenia procedury zawieszenia poboru, przez który rozumie się 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. Potwierdzenie to powinno zawierać m.in. określenie rodzaju, ilości oraz kodów Nomenklatury Scalonej (CN) przemieszczanych 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.

Podmiot odbierający oraz podmiot wysyłający

49. Z fizycznym przemieszczaniem wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy oraz poza tą procedurą z wykorzystaniem Systemu wiążą się instytucje podmiotów wysyłającego i odbierającego wyroby akcyzowe w tej procedurze.

Podmiotem wysyłającym jest:

- a) podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowany wysyłający, którzy wysyłają wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Ustawa zawęża krąg podmiotów zaliczanych do tej kategorii, gdyż inni podatnicy (niemający statusu zarejestrowanego wysyłającego lub składu podatkowego) nie są uprawnieni do wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy;
- b) podmiot prowadzący skład podatkowy lub podmiot pośredniczący, którzy wysyłają wyroby akcyzowe przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy z użyciem Systemu, przy czym za podmiot wysyłający uznaje się podmiot prowadzący skład podatkowy lub podmiot pośredniczący również w przypadku, gdy wyroby takie są zwracane do składu podatkowego lub podmiotu pośredniczącego przez podmiot zużywający albo przemieszczane do składu podatkowego przez zużywający podmiot gospodarczy;
- c) zarejestrowanego odbiorcę, który wysyła z użyciem Systemu poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe, które nabył wewnątrzwspólnotowo z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, do podmiotu zużywającego lub zużywającego podmiotu gospodarczego.

Z kolei **podmiotem odbierającym** jest:

- a) podmiot prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca, nabywca na terytorium państwa członkowskiego będący 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 u.p.a. (m.in. instytucje Unii Europejskiej, misje dyplomatyczne, organizacje międzynarodowe), do których są wysyłane wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Powodem zawężenia kręgu podmiotów zaliczanych do tej kategorii, podobnie jak w przypadku podmiotów wysyłających, jest fakt, że inni podatnicy (niemający w Polsce statusu składu podatkowego, zarejestrowanego odbiorcy, a za granicą upoważnionego podmiotu do odbioru wyrobów w tej procedurze lub będącego podmiotem wymienionym w art. 31 ust. 1 u.p.a.) nie są uprawnieni do odbioru wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy;
- b) podmiot prowadzący skład podatkowy, podmiot pośredniczący, podmiot zużywający lub zużywający podmiot gospodarczy, do których są wysyłane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy 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.

Procesy mineralogiczne

50. Dyrektywa 2003/96/WE wprowadza wiele zwolnień dla gazu ziemnego, związanych zwłaszcza z jego przeznaczeniem. Dyrektywa ta przewiduje w tym zakresie zarówno zwolnienia obligatoryjne, jak i fakultatywne (np. zwolnienie dotyczące gazu ziemnego używanego w procesach mineralogicznych, elektrolitycznych i metalurgicznych oraz do redukcji chemicznej). Polski ustawodawca skorzystał z tej opcji i stosownie do art. 31b ust. 1 pkt 4 u.p.a. zwolnił z akcyzy czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby gazowe przeznaczone do celów opałowych w procesach mineralogicznych, elektrolitycznych i metalurgicznych oraz do redukcji chemicznej. Jednocześnie art. 2 ust. 1 pkt 33 u.p.a. definiuje procesy mineralogiczne jako procesy sklasyfikowane w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26 „produkcja produktów z pozostałych surowców niemetalicznych” w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3037/90 z 9.10.1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej⁶⁵. NACE to europejska klasyfikacja działalności gospodarczej (ang. *Statistical Classification of Economic Activities in EU*), zbudowana z wielu liter i cyfr odpowiadających pięciu poziomom klasyfikacji. Pierwsze cztery poziomy są wspólne dla wszystkich krajów Wspólnoty. Jednocześnie dopuszcza się zróżnicowanie piątego poziomu klasyfikacji w poszczególnych krajach w celu lepszego dostosowania klasyfikacji do lokalnych warunków.

⁶⁵ Dz.Urz. UE L 293, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 177, ze zm.

Definicja ta ma znaczenie w kontekście omawiania zwolnień m.in. wyrobów węglowych (art. 31a ust. 1 pkt 7 u.p.a.), wyrobów gazowych (art. 31b ust. 1 pkt 4 u.p.a.) oraz energii elektrycznej (art. 30 ust. 7a pkt 4 u.p.a.). Nie każda czynność w ramach procesu mineralogicznego wykonywana w stosunku do wyrobu energetycznego powinna być wyłączona z opodatkowania akcyzą. W przypadku gdy jest ona wykorzystywana w procesach mineralogicznych wyrobów energetycznych do celów opałowych (grzewczych) lub silnikowych, paliwa te powinny być opodatkowane podatkiem akcyzowym, bowiem takie wykorzystanie nie wyłącza ich z zakresu dyrektywy 2003/96/WE. Olej opałowy wykorzystywany przy produkcji wapna służy w rzeczywistości celom opałowym jako paliwo do spalania w piecu, a więc nie tylko nie ma podstawy prawnej w polskim systemie do jego zwolnienia z akcyzy, lecz także jest wykorzystywany do celów opałowych, a nie mineralogicznych⁶⁶. Zwolnieniem nie są objęte inne niż węglowe i gazowe wyroby energetyczne. Przykładowo więc opodatkowaniu akcyzą będzie podlegała produkcja i zbycie przez spółkę oleju smarowego wykorzystywanego w procesach mineralogicznych (produkcja wapna)⁶⁷. Jak proces mineralogiczny w kontekście zwolnienia mogą być traktowane czynności niemieszczące się *stricto* w procesie mineralogicznym, ale bezpośrednio z nim związane (stanowiące fazę przejściową pomiędzy poszczególnymi etapami procesu mineralogicznego)⁶⁸. Obecnie dominuje pogląd, że proces mineralogiczny należy zdefiniować jako proces, w którym następuje przemiana fizykochemiczna lub fizyczna minerałów (związków chemicznych powstałych wskutek procesów geologicznych) w określony produkt, i zwolnieniu od akcyzy podlega tylko np. energia elektryczna zużywana w tym procesie (tzn. w procesie mineralogicznym), zaś fakt, że działalność podmiotu w nomenklaturze NACE odpowiada kodowi DI 26, nie oznacza, że automatycznie każda czynność, jaka ma miejsce w zakładzie, stanowi proces mineralogiczny⁶⁹. Innego zdania był NSA w wyroku z 21.11.2019 r.⁷⁰, w którym uchylając wyrok WSA w Kielcach z 12.01.2017 r.⁷¹, uznał, że kruszenie minerałów (surowca służącego do wyprodukowania cementu) następuje w procesie fizycznym, który mieści się w zakresie definicji procesów mineralogicznych w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 33 u.p.a. oraz w art. 2 ust. 4 lit. b tiret 5

⁶⁶ Wyrok NSA z 2.07.2015 r., I FSK 622/15, LEX nr 1772878.

⁶⁷ Por. wyrok NSA z 2.07.2015 r., I FSK 622/15, CBOSA.

⁶⁸ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 27.02.2017 r., III SA/GI 1145/16, LEX nr 2267709.

⁶⁹ Por. nieprawomocne wyroki WSA: w Łodzi z 14.03.2017 r., III SA/Łd 984/16 uchylony wyrokiem NSA z 11.03.2020 r., I GSK 676/17; w Kielcach z 12.01.2017 r.: I SA/Ke 648/16 i I SA/Ke 633/16 oraz z 19.01.2017 r.: I SA/Ke 653/16 i I SA/Ke 654/16; w Opolu z 21.10.2016 r., I SA/Op 183/16; prawomocne wyroki WSA w Łodzi: z 16.09.2016 r., III SA/Łd 569/16 utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 27.02.2019 r., I GSK 1405/16; z 14.03.2017 r., III SA/Łd 978/16 utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 11.03.2020 r., I GSK 675/17; z 14.03.2017 r., III SA/Łd 983/16 utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 11.03.2020 r., I GSK 677/17; z 14.03.2017 r., III SA/Łd 985/16 utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 11.03.2020 r., I GSK 678/17; prawomocny wyrok WSA w Kielcach z 12.01.2017 r., I SA/Ke 649/16 utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 21.11.2019 r., I GSK 301/17; wyrok NSA z 21.11.2019 r., I GSK 303/17 – wszystkie dostępne w CBOSA.

⁷⁰ I GSK 300/17, LEX nr 2753434.

⁷¹ I SA/Ke 648/16, LEX nr 2227079.

dyrektywy 2003/96/WE. W konsekwencji, zdaniem NSA energia elektryczna zużyta w tym procesie podlega zatem zwolnieniu od podatku akcyzowego na podstawie art. 30 ust. 7a pkt 4 u.p.a., jako energia wykorzystana w procesach mineralogicznych.

Papierosy elektroniczne/wyroby nowatorskie/płyn do e-papierosów

Na mocy ustawy z 12.12.2017 r. do katalogu wyrobów akcyzowych podlegających opodatkowaniu akcyzą dodano płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie. Przez papierosy elektroniczne u.p.a. rozumie urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki. Z kolei płynem do papierosów elektronicznych jest roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Stosownie zaś do art. 2 ust. 1 pkt 36 u.p.a. za wyroby nowatorskie uważa się wyroby będące:

- a) mieszaniną, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,
- b) mieszaniną, o której mowa w lit. a, oraz zawierającą odrębnie płyn do papierosów elektronicznych

– inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 i art. 99a ust. 1 u.p.a., które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny.

Nie można oczywiście wykluczyć, że koncentraty aromatów spożywczych, czysty glikol propylenowy, czysta gliceryna farmaceutyczna oraz ich mieszaniny nie będą nabywane i sprzedawane z przeznaczeniem do użycia w papierosach elektronicznych, a co za tym idzie, sprzedaż tych substancji nie będzie podlegała opodatkowaniu akcyzą⁷².

Zużywający i pośredniczący podmiot olejowy

Ustawa z 19.07.2019 r. zakłada objęcie systemem monitorowania przewozu i obrotu olejów opałowych (bez względu na jego objętość w przesyłce) oraz umożliwienie podmiotom dokonującym sprzedaży i podmiotom zużywającym składania w tym systemie oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego do celów opałowych. Ustawa zakłada również obowiązek składania uproszczonych zgłoszeń rejestracyjnych dla potrzeb podatku akcyzowego, w których wskazuje się na urządzenia grzewcze, w których zużywany jest olej. Uproszczone zgłoszenia rejestracyjne składać mają zarówno dostawcy oleju (pośredniczący podmiot olejowy), jak i jego konsumenci (zużywający podmiot olejowy). Ze względu na przepis przejściowy (art. 16 ustawy z 19.07.2019 r.) spora część zmian miała wejść w życie od 1.04.2020 r. Z uwagi jednak na epidemię COVID-19 art. 60 ustawy

⁷² Interpretacja indywidualna DKIS z 16.04.2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.34.2020.2.MK, LEX nr 536988. Por. także interpretacja indywidualna DKIS z 7.11.2019 r., 0111-KDIB3-3.4013.199.2019.2.MK, LEX nr 518508.

z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw⁷³ przedłużył do 31.08.2020 r. obowiązywanie okresu przejściowego, w którym można stosować przepisy dotychczasowe, tj. przede wszystkim przyjmować i składać papierowe oświadczenia o przeznaczeniu paliw opałowych do celów grzewczych. Co więcej, w razie przewozu wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a u.p.a., rozpoczętego i niezakończonego przed dniem 1.09.2020 r., oraz gdy do tego dnia w stosunku do tych wyrobów nie powstał obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, do opodatkowania tych wyrobów podatkiem akcyzowym stosuje się przepisy dotychczasowe, tj. zasadniczo sprzed wejścia w życie ustawy z 19.07.2019 r.

Od 21.08.2019 r. wprowadzono natomiast definicje zużywającego podmiotu olejowego oraz pośredniczącego podmiotu olejowego. Zgodnie z dodanym art. 2 ust. 1 pkt 22b u.p.a. zużywającym podmiotem olejowym jest podmiot mający miejsce zamieszkania, miejsce pobytu, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub przedsiębiorca zagraniczny prowadzący działalność gospodarczą na terytorium kraju na warunkach i zasadach określonych w ustawie z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa, **którzy zużywają** do celów opałowych wyroby akcyzowe **nieobjęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie**, określone w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a u.p.a., i **którzy dokonali zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego**, o którym mowa w art. 16b ust. 1 u.p.a. Przepisy objęły dystrybucję olejów opałowych bez względu na status podmiotów nabywających olej, czyli także osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Podmioty nabywające olej opałowy określony w art. 89 ust. 1 pkt 9 (oleje napędowe przeznaczone do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 43 do 2710 19 48 i od 2710 20 11 do 2710 20 19, zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi), art. 89 ust. 1 pkt 10 (oleje opałowe o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 68 i od 2710 20 31 do 2710 20 39) i art. 89 ust. 1 pkt 15 lit. a u.p.a. (pozostałe paliwa opałowe) mają obowiązek złożenia uproszczonego zgłoszenia rejestracyjnego na formularzu (AKC-RU). Spod obowiązku rejestracji zostały wyłączone podmioty nabywające oleje opałowe w punktach sprzedaży detalicznej w opakowaniach jednostkowych, których masa brutto nie przekracza 30 kg lub ich objętość nie przekracza 30 litrów w łącznej ilości nieprzekraczającej jednorazowo odpowiednio 100 kg lub objętości 100 litrów. W tym przypadku dla potrzeb nadzoru wystarczający będzie rejestr prowadzony przez podmioty dokonujące sprzedaży.

Z kolei pośredniczący podmiot olejowy to podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju lub przedsiębiorca zagraniczny posiadający oddział z siedzibą na terytorium kraju, utworzony na warunkach i zasadach określonych w ustawie z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa, którzy w ramach prowadzonej działalności

⁷³ Dz.U. poz. 568 ze zm.

gospodarczej **dokonują sprzedaży poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy** wyrobów akcyzowych **nieobjętych zwolnieniem od akcyzy** ze względu na ich przeznaczenie, określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a u.p.a., i którzy **dokonali zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego**, o którym mowa w art. 16b ust. 1 u.p.a. Warunkiem uznania podmiotu za pośredniczący podmiot olejowy jest m.in.:

- 1) dokonywanie sprzedaży określonych olejów poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy;
- 2) brak zwolnienia ww. olejów np. ze względu na przeznaczenie;
- 3) dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego (AKC-RU).

W zgłoszeniach rejestracyjnych AKC-RU wskazuje się urządzenia grzewcze, w których zużywane będą oleje.

Okresowa umowa

Od 21.08.2019 r. obowiązuje także nowa definicja umowy okresowej. Ustawa z 19.07.2019 r. wprowadza docelowy obowiązek formalny dotyczący przesyłania danych zawartych w miesięcznych zestawieniach informacji dotyczących okresowych umów. Umowa okresowa to umowa sprzedaży, z której treści wynika ilość sprzedawanych wyrobów akcyzowych w określonym czasie. Z umowy okresowej musi wynikać przede wszystkim ilość sprzedawanego oleju. W odróżnieniu od standardowych dostaw realizowanych na podstawie umów jednorazowych, jeżeli dostawa będzie realizowana w ramach okresowej umowy (podmiot zaznaczy checkbox informujący o dostawie paliw opałowych na podstawie umowy), wówczas nie będzie obowiązku składania każdorazowo przez podmiot odbierający elektronicznego oświadczenia przy potwierdzaniu dostarczonej ilości oleju opałowego (oświadczenie jest elementem umowy). Umowy okresowe składa się do rejestru zgłoszeń. Zgodnie z art. 15 ust. 3 ustawy z 19.07.2019 r. umowy okresowe zawarte przed dniem wejścia w życie ustawy z 19.07.2019 r. (przed 1.09.2019 r.) należy zasadniczo zgłosić do rejestru zgłoszeń najpóźniej przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży wyrobów określonych w art. 89 ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a u.p.a., po 1.09.2019 r. Niemniej jednak z powodu pandemii koronawirusa wspomniany już art. 60 ustawy z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw⁷⁴ przedłużył do 1.09.2020 r. termin zgłoszenia umów okresowych, o których mowa w art. 89 ust. 8a u.p.a. (w brzmieniu obowiązującym do 1.03.2017 r.)⁷⁵.

⁷⁴ Dz.U. poz. 568 ze zm.

⁷⁵ Por. art. 60 ustawy z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw.

Art. 3. [Klasyfikacja wyrobów według CN]

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.

1. Do celów poboru akcyzy istotne znaczenie ma kod CN przypisany do wyrobu podlegającego akcyzie. Klasyfikacja towaru jako np. wyrób akcyzowy odbywa się przede wszystkim na podstawie Nomenklatury Scalonej zgodnej z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej⁷⁶. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 1.08.2012 r.⁷⁷, wskazał, że dla celów poboru akcyzy w nabytcu wewnątrzwspólnotowym stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN). Grupowanie pojazdów, w świetle obowiązujących przepisów ruchu drogowego, nie ma znaczenia dla ustalenia ich kodu CN. Sąd ten podkreślił więc, jak ważną rolę odgrywa dla potrzeb akcyzy klasyfikacja CN. W wyroku tym zwrócono uwagę również na inne akty prawne lub oficjalne noty wyjaśniające, które służą *de facto* prawidłowemu interpretowaniu CN. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w przywołanym wyżej orzeczeniu doszedł do konstatacji, że w celu określenia, czy dany produkt stanowi wyrób akcyzowy, niezbędne jest jego prawidłowe zaklasyfikowanie. Należy podkreślić, że nazwa handlowa czy też przeznaczenie wyrobu nie uzasadniają sugerowanej klasyfikacji do wskazanych kodów CN. Klasyfikacja towarów w Nomenklaturze Scalonej (CN) podlega pewnym warunkom określającym zasady, na których jest oparta, oraz ogólnym regułom zapewniającym jednolitą interpretację, co oznacza, że określony towar zawsze jest klasyfikowany do jednej i tej samej pozycji lub podpozycji z wyłączeniem innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Zatem do każdego towaru jest przypisany odpowiedni kod. Należy również mieć na uwadze, że część opisową Scalonej Nomenklatury (CN) stanowią Noty Wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego. Noty Wyjaśniające do systemu kodowania zostały opublikowane w załączniku do obwieszczenia Ministra Finansów z 1.06.2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy Celnej⁷⁸. Zgodnie z tymi wyjaśnieniami

⁷⁶ Dz.Urz. UE L 256, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, ze zm.

⁷⁷ I SA/Gd 509/12, LEX nr 1223863.

⁷⁸ M.P. Nr 86, poz. 880.

klasyfikacja pojazdów mechanicznych objętych pozycją 8703 jest wyznaczona przez pewne cechy, które wskazują, że pojazdy te są przeznaczone bardziej do przewozu osób niż do transportu towarów (pozycja 8704).

2. Dopełnieniem CN są w praktyce noty wyjaśniające wydawane przez Komisję Europejską. Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów zamieszczono skonsolidowane wersje Not Wyjaśniających do Nomenklatury Scalonej Wspólnot Europejskich:

- 2008/C 133/01;
- 2011/C 137/01;
- 2015/C 076/01

(http://www.finance.mf.gov.pl/clo/klasyfikacja-taryfowa/noty-wyjasniajace-do-cn/-/asset_publisher/gA0k/content/skonsolidowane-noty-wyjasniajace-do-nomenklatury-scalonej-wspolnot-europejskich).

„Jednolitemu stosowaniu zarówno Systemu Zharmonizowanego (HS), jak i Nomenklatury Scalonej (CN) służą noty wyjaśniające. (...) noty wyjaśniające do Nomenklatury Scalonej, będące efektem pracy Sekcji Nomenklatury Taryfowej i Statystycznej Komitetu Kodeksu Celnego, na mocy art. 9 ust. 1(a) oraz art. 10 rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 przyjmowane są przez Komisję Europejską. Chociaż noty wyjaśniające do Nomenklatury Scalonej mogą odwoływać się do not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego, to jednak nie zastępują tych ostatnich; powinny być uważane za ich dopełnienie i być używane w połączeniu z nimi. Skonsolidowana, obecnie obowiązująca wersja not wyjaśniających do Nomenklatury Scalonej opublikowana została w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej serii C nr 137 z 6 maja 2011 r. Przyjmowane po tej dacie przez Komitet Kodeksu Celnego noty wyjaśniające do CN są publikowane w kolejnych Dziennikach Urzędowych Unii Europejskiej serii C”⁷⁹.

3. W wyroku z 4.07.2013 r.⁸⁰, Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił nadrzędną rolę CN (w tym not wyjaśniających, niemających przecież charakteru wiążącego aktu prawnego) wobec innych dowodów gromadzonych w sprawie, np. dowodu rejestracyjnego pojazdu lub pisma od producenta samochodu. Konstatował, że pomimo pisma Fiat Auto Poland S.A., stwierdzającego, że przedmiotowy samochód został wyprodukowany jako ciężarowy, brak jest podstaw do jego klasyfikacji do pozycji CN 8704, zwłaszcza dlatego że pojazd ten wyprodukowano na podwoziu samochodu osobowego.

Wcześniej w tej samej sprawie WSA w Rzeszowie⁸¹, argumentował swoje rozstrzygnięcie w następujący sposób: „(...) Fiat Stilo nie mieści się w zakresie pojęciowym żadnej z wymienionych ciężarówek, cystern czy też śmieciarek. Nie zmienia powyższego fakt,

⁷⁹ Odpowiedź z 2.03.2012 r. podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację poselską nr 1684, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacje.xsp> (dostęp: 5.05.2020 r.).

⁸⁰ I GSK 964/12, LEX nr 1342072.

⁸¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z 3.04.2012 r., I SA/Rz 94/12, LEX nr 1137219.

że pojazd ten w chwili dostawy wewnątrzwspólnotowej został wyposażony jedynie w dwa siedzenia, a także, że część pasażerska oddzielona była od części kierowcy kratką, ani też fakt, że miejsca na dodatkowe wyposażenie, tj. tylna kanapa, pasy bezpieczeństwa, uchwyty dla pasażerów, nie były wyposażone w te elementy. Konstrukcja Fiata Stilo również w wersji kombi jak w niniejszym przypadku jest konstrukcją samochodu osobowego. Jak wynika z dokumentów, został on zbudowany na podwoziu samochodu osobowego i nie zmienia tego pozbawienie przez producenta niektórych cech, które wskazywałyby bezpośrednio na takie jego przeznaczenie. Brak tylnej kanapy, pasów bezpieczeństwa, uchwytów dla pasażerów, dywaników czy nawet zamontowana przez producenta kratka oddzielająca część kierowcy od części pasażerskiej nie mogą decydować o jego przeznaczeniu w myśl przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Pozbawienie samochodu wymienionego wyposażenia jest jedynie odpowiedzią producenta na potrzeby rynku przez wyprodukowanie samochodów osobowych z przeznaczeniem do transportu towarów, pomimo ich osobowego charakteru, i zmniejszenie ich wyposażenia do niezbędnego minimum. Dla podatku akcyzowego pojazd taki nie przestaje być samochodem osobowym i to niezależnie od tego, że faktycznie będzie służył do transportu towarów, a także, że jako ciężarowy zostanie zarejestrowany”.

4. Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.a. zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, jeżeli nie zostały określone w ustawie. W interpretacji indywidualnej z 24.02.2011 r.⁸², Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach na pytanie, czy zmiany w klasyfikacji odpowiadającej Nomenklaturze Scalonej nie powodują zmiany w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych do momentu, w którym zmiany te nie zostaną uwzględnione w ustawie, odpowiedział twierdząco. Organ, uzasadniając prawidłowość stanowiska wnioskodawcy, wskazał, że w związku z tym, iż CN corocznie ulega 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 zmiany te nie zostały zawarte również w przepisach nowej ustawy o podatku akcyzowym. W rezultacie w przypadku zmiany Nomenklatury Scalonej z dniem 1.01.2010 r. wszelkie zmiany klasyfikacji CN towarów klasyfikowanych jako wyroby akcyzowe nie pociągają 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). Dodatkowo jednakże należy mieć na uwadze, iż powyższe nie będzie się odnosiło do zmian wyjaśnień czy też not do Nomenklatury Scalonej. Wyjaśnienia i noty do CN nie mają bowiem charakteru wiążącego. Nie stanowią one źródła prawa, są jedynie narzędziem pomocnym w klasyfikacji towarów

⁸² IBPP3/443-917/10/DG, LEX nr 55968.

do prawidłowego kodu CN. Zmiany do not klasyfikacyjnych mogą jednocześnie skutkować koniecznością klasyfikowania towaru do innego kodu CN. Mając na uwadze powyższe, wnioskodawca powinien monitorować zmiany not i wyjaśnień do Nomenklatury Scalonej, które prowadzą do zaklasyfikowania wyrobu do odpowiedniego kodu CN (nie stanowią one zaś zmiany samego rozporządzenia w sprawie Nomenklatury Scalonej, lecz jedynie wskazują, do jakiego kodu CN powinien być klasyfikowany dany wyrób) i reagować na nie. Zmiany te mogą zatem wpływać na klasyfikację danego towaru do kategorii wyrobów akcyzowych określonych w ustawie, przez co mogą również wpływać na stawkę akcyzy, prawo i zasady korzystania ze zwolnień od akcyzy czy też przemieszczania wyrobów akcyzowych.

5. W tym kontekście należy się jednak pochylić nad konsekwencjami licznych zmian załącznika I do rozporządzenia 2658/87, który przecież stanowi integralną część ww. rozporządzenia. Przykładowo, z dniem 1.01.2012 r. mocą rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) nr 1006/2011 z 27.09.2011 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej⁸³ zmianie uległ załącznik I do rozporządzenia 2658/87, w którym zmieniły się kody CN niektórych wyrobów akcyzowych. W interpretacji indywidualnej z 17.04.2013 r.⁸⁴, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach odniósł się do sytuacji podatnika obracającego wyrobami, których kody CN uległy zmianie na mocy ww. rozporządzenia Komisji Europejskiej. W interpretacji tej organ wskazał, że w przypadku zmiany Nomenklatury Scalonej z dniem 1.01.2012 r. wszelkie zmiany klasyfikacji CN towarów klasyfikowanych jako wyroby akcyzowe nie będą 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). Zgodnie z powyższym za prawidłowe zostało uznane stanowisko wnioskodawcy, zgodnie z którym wszelkie zmiany Nomenklatury Scalonej nie wywołują konsekwencji na gruncie podatku akcyzowego dopóty, dopóki zmiany te nie zostaną wskazane w treści ustawy akcyzowej. Podstawą prawną funkcjonowania tego systemu są dyrektywa 2008/118/WE, w szczególności jej art. 29 ust. 1, oraz rozporządzenie 684/2009. W załączniku I do tego rozporządzenia zawarto w tabeli 1 projekt elektronicznego dokumentu administracyjnego i elektroniczny dokument administracyjny. Zgodnie z tym projektem w polu 17 lit. c należy podać kod CN mający zastosowanie w dniu wysyłki. W świetle powyższego uznano, że w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru podatku należy stosować aktualne kody CN dostępne w Systemie EMCS. Nie ma to jednak wpływu na sam wymiar podatku.

⁸³ Dz.Urz. UE L 282, s. 1, ze sprost.

⁸⁴ IBPP4/443-93/13/PK, LEX nr 176320.

6. Reasumując, zdaniem organów podatkowych z art. 3 ust. 2 u.p.a. wynika, że **na potrzeby opodatkowania akcyzą stosuje się kody podane bezpośrednio w ustawie. Jeżeli więc np. ustawa, definiując wyroby energetyczne, podaje kod obowiązujący w 2009 r. (CN 2009), którego w CN nie ma, to bierze się pod uwagę kod obowiązujący w dniu wejścia w życie ustawy, tj. 1.03.2009 r.** Jednocześnie, na potrzeby przemieszczania wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy należy brać pod uwagę aktualne kody, tj. CN. W każdym wariantcie należy również brać pod uwagę aktualne noty wyjaśniające do CN, gdyż zmiana not wyjaśniających może być efektem właśnie wskazówek klasyfikacyjnych dla przedsiębiorców.



Artykuł 86 ust. 1 u.p.a. określa, że wyrobem energetycznym jest m.in. wyrób Y o kodzie CN 2009 xxxx. Zgodnie z aktualnym kodem CN pod symbolem xxxx znajduje się zupełnie inny wyrób niż wyrób Y. Zmiana CN pozostaje bez wpływu na opodatkowanie akcyzą.

7. W ocenie autora należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że jedynie zmiany nieuwzględnione w ustawie nie mają wpływu na opodatkowanie akcyzą. Jednocześnie, stosownie do np. art. 3 ust. 1 u.p.a., „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 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.)”. Warto bowiem zwrócić uwagę, że „późniejsze zmiany” (do jakich odwołuje się ustawa) Nomenklatury Scalonej, tj. załącznika I do rozporządzenia 2658/87, są publikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, a więc zostały uwzględnione np. w art. 3 ust. 1 u.p.a. W interpretacji indywidualnej⁸⁵, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że benzyna lakiernicza klasyfikowana obecnie do kodu CN 2710 12 21 oraz benzyny specjalne klasyfikowane obecnie do kodu CN 2710 12 25 z punktu widzenia stawki akcyzy powinny być oceniane według Nomenklatury Scalonej obowiązującej na dzień 1.03.2009 r., tj. benzyna lakiernicza była klasyfikowana odpowiednio do kodu CN 2710 11 21, a pozostałe benzyny specjalne – do CN 2710 11 25. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie konstatawał, że: „Zakres podatku akcyzowego jest regulowany zarówno przez przepisy Wspólnotowe jak i krajowe. W związku z tym, że kody CN, które są regulowane przez przepisy Wspólnotowe, ulegają corocznie zmianom (Komisja Europejska wydaje stosowne rozporządzenie zmieniające z mocą od 1 stycznia nowego roku), ustawodawca krajowy wprowadził do ustawy zastrzeżenie, że zmiany w Nomenklaturze Scalonej nie powodują zmian w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych, jeżeli zmiany te nie zostały zawarte również w przepisach ustawy o podatku akcyzowym. W rezultacie, w przypadku zmiany Nomenklatury Scalonej wszelkie zmiany klasyfikacji CN towarów klasyfikowanych jako wyroby akcyzowe nie będą pociągały za sobą zmian

⁸⁵ Interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 30.12.2014 r., IPPP3/443-965/14-4/SM, LEX nr 255693.

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). Zatem mimo, że obecnie w związku ze zmianą Nomenklatury Scalonej opisane we wniosku oleje mineralne używane jako rozpuszczalniki, są klasyfikowane do kodów CN 2710 12 21 i 2710 12 25, do momentu kiedy modyfikacje nomenklatury scalonej (CN) nie zostaną uwzględnione w ustawie o podatku akcyzowym, dla opodatkowania akcyzą, a tym samym i dla zastosowania określonej stawki, ma zastosowanie Nomenklatura Scalona obowiązująca na dzień wejścia w życie ustawy o podatku akcyzowym (tj. na dzień 1 marca 2009 r.).” Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 22.06.2017 r.⁸⁶, w którym uznano, że konfekcjonowane wyroby o kodach CN 2710 12 21 oraz 2710 12 25 z bardzo niską liczbą oktanową, które nie mogą być stosowane jako samoistne paliwa silnikowe ani jako dodatki do paliw (dodanie ich do paliwa istotnie pogorszyłyby ich jakość, a stosowanie jako samoistne paliwo spowodowałoby zatarcie silnika), wykorzystywane jako preparat do czyszczenia tarcz hamulcowych w pojazdach mechanicznych nie podlegają podatkowi akcyzowemu. W sprawie chodziło o wyroby energetyczne przeznaczane ze składu podatkowego innego podmiotu do skarżącego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na podstawie dokumentu dostawy. Wyroby były nabywane luzem w autocysternach lub w opakowaniach o pojemności do 1000 litrów, a następnie konfekcjonowane (rozlewane do opakowań jednostkowych) bez dodawania na tym etapie jakichkolwiek innych substancji chemicznych, poza pomieszczeniami składu podatkowego prowadzonego przez skarżącego. Opakowania jednostkowe, do których były rozlewane wyroby, miały pojemność zarówno do 5 litrów, jak i powyżej 5 litrów.

8. Ustawa z 9.11.2018 r.⁸⁷ dostosowuje kody CN podane w ustawie o podatku akcyzowym do aktualnych kodów CN. Wersją Nomenklatury Scalonej (CN) mającą znaczenie dla potrzeb akcyzy będzie Nomenklatura Scalona (CN) w wersji z 2018 r., wynikająca z rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2017/1925 z 12.10.2017 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej⁸⁸. Zachowana została zasada wyrażona w art. 3 ust. 2 u.p.a., co oznacza, że późniejsze aktualizacje Nomenklatury Scalonej nie będą miały wpływu na akcyzę, gdyż bazą będzie jej wersja z 2018 r. (chyba że ustawodawca ponownie zaktualizuje ustawę bądź też przyjmie jako zasadę corocznego aktualizowania art. 3 u.p.a. w ślad za aktualizacją samej Nomenklatury Scalonej).

⁸⁶ III SA/Po 1227/16, LEX nr 2313701.

⁸⁷ Dz.U. poz. 2244; druk sejm. nr 2862, VIII kadencja.

⁸⁸ Dz.Urz. UE L 282, s. 1.

Konsekwencją powyższej zmiany jest również zmiana oznaczeń CN na niektórych wyrobach akcyzowych. Dotyczy to następujących wyrobów:

Dotychczasowy CN	Nowy CN	Przepisy u.p.a., których dotyczy zmiana
2710 11 31	2710 12 31	art. 32 ust. 1 pkt 1 u.p.a. art. 48 ust. 3 pkt 6 u.p.a. art. 89 ust. 1 pkt 4 u.p.a.
2710 11 70	2710 12 70	art. 32 ust. 1 pkt 1 u.p.a. art. 48 ust. 3 pkt 6 u.p.a.
2710 11 21	2710 12 21	art. 40 ust. 5 u.p.a.
2710 11 25	2710 12 25	art. 40 ust. 5 u.p.a.
3824 90 91	3826 00 10	art. 86 ust. 1 pkt 8 u.p.a.
3824 90 97	3826 00 90	art. 86 ust. 1 pkt 8 u.p.a.
2710 11 45	2710 12 45	art. 89 ust. 1 pkt 2 u.p.a.
2710 11 49	2710 12 49	art. 89 ust. 1 pkt 2 u.p.a.
2710 11 31	2710 12 31	art. 89 ust. 1 pkt 4 u.p.a.
2710 11 70	2710 12 70	art. 89 ust. 1 pkt 4 u.p.a.
2710 19 41	2710 19 43	art. 89 ust. 1 pkt 6 u.p.a.
(brak odpowiednika)	2710 20 11	art. 89 ust. 1 pkt 6 u.p.a.
2710 19 41	2710 19 43	art. 89 ust. 1 pkt 9 u.p.a. art. 90 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.a.
2710 19 49	2710 19 48	art. 89 ust. 1 pkt 9 u.p.a. art. 90 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.a.
(brak odpowiednika)	od 2710 20 11 do 2710 20 19	art. 89 ust. 1 pkt 9 u.p.a.
2710 19 69	2710 19 68	art. 89 ust. 1 pkt 10 u.p.a. art. 90 ust. 1 pkt 1 u.p.a.
(brak odpowiednika)	od 2710 20 31 do 2710 20 39	art. 89 ust. 1 pkt 10 u.p.a. art. 90 ust. 1 pkt 1–3 u.p.a.
2204 21 10	2204 21	art. 95 ust. 1 pkt 2 u.p.a. art. 96 ust. 1 pkt 1 u.p.a.
ex 3824 90 91	ex 3826 00	poz. 40 załącznika nr 1 do u.p.a.
ex 3824 90 97	(uchylony)	poz. 41 załącznika nr 1 do u.p.a.
od ex 2710 11 do ex 2710 19 69	od ex 2710 12 do ex 2710 19 68 oraz od ex 2710 20 11 do ex 2710 20 90	poz. 20 załącznika nr 2 do u.p.a.
ex 3824 90 91	ex 3826 00	poz. 25 załącznika nr 2 do u.p.a.
ex 3824 90 97	(uchylony)	poz. 26 załącznika nr 2 do u.p.a.

Art. 4. [Podstawa ustalania ulg i zwolnień]

Ulg i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych przepisów nie mają zastosowania do akcyzy.

Artykuł 4 u.p.a. jest odzwierciedleniem zasady konkretyzacji przedmiotu opodatkowania, która w tym przypadku odnosi się do ulg i zwolnień podatkowych. Stosownie do art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten potwierdza, że najważniejsze kategorie podatkowe (elementy konstrukcyjne podatku) powinny być określone w akcie prawnym rangi ustawy, a nie np. w rozporządzeniu wykonawczym. Na potrzeby opodatkowania akcyzą wprowadzono specyficzne rozwiązanie, które polega na wyłączności ustawy w zakresie regulowania ulg i umorzeń w opodatkowaniu akcyzą. Oznacza to, że niepotwierdzone w przepisach akcyzowych zwolnienia z podatku nie mają zastosowania w akcyzie.

Art. 5. [Konkretyzacja przedmiotu opodatkowania]

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.

1. Artykuł 5 u.p.a. również wyraża zasadę konkretyzacji przedmiotu opodatkowania akcyzą. Czynności lub stany faktyczne, które zostały uznane za przedmiot opodatkowania, będą podlegały opodatkowaniu nawet wówczas, gdy nie zostaną zachowane inne warunki określone odrębnymi przepisami.



Dla opodatkowania akcyzą bez znaczenia pozostaje fakt, że sprzedawca alkoholu, od którego nie została odprowadzona akcyza, nie posiada stosownej licencji na jego sprzedaż.

2. Należy przy tym odnotować, że art. 5 u.p.a. stanowi o tym, iż czynności w nim określone podlegają opodatkowaniu nawet w sytuacji, gdy dokonywane są z naruszeniem przepisów. W istocie chodzi więc o sytuację, gdy możliwości opodatkowania akcyzą nie może zmienić fakt dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu zgodnie lub niezgodnie z przepisami. Należy jednak przy tym pamiętać o zasadzie jednokrotności opodatkowania akcyzą. Dostrzegł to również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, który w wyroku z 20.10.2011 r.⁸⁹, stwierdził, że fakt nieuiszczenia podatku przez podatnika, wobec którego określono zobowiązanie podatkowe na poprzednim etapie obrotu, nie

⁸⁹ III SA/Po 642/11, LEX nr 1154326.