

Dział I. Przepisy ogólne

Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

1.² Ustawa określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym, zwanym dalej „akcyzą”, wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, organizację obrotu wyrobami akcyzowymi, a także oznaczanie znakami akcyzy.

2. Akcyza stanowi dochód budżetu państwa.

Spis treści

	Nb
I. Zakres regulacji przewidziany w ustawie	1
II. Pozostałe akty prawne regulujące zasady funkcjonowania systemu podatku akcyzowego	2
III. Problematyka implementacji dyrektyw unijnych oraz wpływ orzecznictwa TSUE na legislację i praktykę stosowania przepisów akcyzowych	5
IV. Podatek akcyzowy źródłem dochodów budżetu państwa	6

I. Zakres regulacji przewidziany w ustawie

Komentowany artykuł dotyczy dwóch kwestii, tj. wskazuje, które obszary funkcjonowania systemu podatku akcyzowego określone są w niniejszej ustawie oraz kto jest beneficjentem środków pieniężnych pozyskiwanych w ramach poboru tego podatku. Powyższe kwestie ujęte są oczywiście w sposób bardzo syntetyczny, gdyż zasady funkcjonowania systemu podatku akcyzowego uszczegółowione zostały w dalszych częściach komentowanej ustawy oraz w bardzo wielu aktach wykonawczych do niej.

Obszarami funkcjonowania systemu podatku akcyzowego, które uregulowane zostały w niniejszej ustawie (analogicznie jak w poprzedzającej ją ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r.) są:

- a) zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych;

² Zgodnie z projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i ustawy – Prawo o ruchu drogowym, (Druk sejmowy Nr 1234), użyte w art. 1 w ust. 1, w art. 2 w ust. 1 w pkt 6–9 i w pkt 18, w art. 3 w ust. 2, w tytule działu V, w art. 100 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia i w pkt 1–3, w ust. 2 dwukrotnie, w ust. 2b dwukrotnie, w ust. 3, w ust. 5 we wprowadzeniu do wyliczenia i w ust. 6, w art. 101 w ust. 1, w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia w pkt 1 dwukrotnie, w pkt 2 trzykrotnie i w pkt 3 dwukrotnie, w ust. 2a dwukrotnie i w ust. 3 i 4, w art. 102 w ust. 2 trzykrotnie i w ust. 4, w art. 103 w ust. 1 i 2, w art. 106 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w ust. 2 dwukrotnie i w ust. 3 dwukrotnie, w art. 107 w ust. 1 trzykrotnie, w ust. 5 dwukrotnie i w ust. 6, w art. 109 w ust. 1 dwukrotnie, w ust. 2, w ust. 3, w ust. 3a trzykrotnie, w ust. 3b trzykrotnie, w ust. 3c, w ust. 3e dwukrotnie, w ust. 4 dwukrotnie, w ust. 5 w pkt 2 dwukrotnie i w części wspólnej trzykrotnie, w art. 110 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w pkt 1, 2, 4 i 5, w ust. 2, w ust. 4 czterokrotnie, w ust. 5 i 7, w art. 110a w ust. 1 i 2b, w art. 111 w ust. 1 w pkt 1 we wprowadzeniu do wyliczenia w lit. b, c i w lit. d dwukrotnie, w pkt 2 we wprowadzeniu do wyliczenia i w lit b–e, w pkt 3 i 4 i w ust. 2 trzykrotnie, w art. 112 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w pkt 1, 2 i 5, w ust. 2 i 3 oraz w art. 113 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia i w części wspólnej, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „samochód osobowy” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyrazem „samochód”.

- b) zasady organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi;
- c) zasady oznaczania znaków akcyzy.

W ramach zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym zostały określone przede wszystkim elementy konstrukcyjne podatku akcyzowego oraz zostały wymienione i scharakteryzowane tzw. wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe, czyli grup towarów, którymi obrót i ich produkcja lub inne zdarzenia (stany faktyczne) z ich udziałem (np. nadmierne straty) mogą skutkować powstaniem obowiązku podatkowego w tym podatku.

Niniejsza ustawa szczegółowo opisuje również organizację obrotu wyrobami akcyzowymi, decydującą nie tylko o tym, kiedy powstaje obowiązek podatkowy w akcyzie, ale przede wszystkim kiedy i czy w ogóle obowiązek taki przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Kluczową instytucją w tym zakresie jest procedura zawieszenia poboru akcyzy, gdyż zasadniczo w jej ramach musi odbywać się produkcja wyrobów akcyzowych, a wyprowadzenie poza nią oznacza przeznaczenie do konsumpcji skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego.

W ramach opisu organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi scharakteryzowano też kategorie podmiotów, które mogą uczestniczyć w tym obrocie oraz na jakich warunkach mogą one to czynić. Podmiotami uprawnionymi do uczestniczenia w tym obrocie są:

- a) prowadzący składy podatkowy;
- b) zarejestrowany odbiorca;
- c) zarejestrowany wysyłający.

Natomiast w końcowej części ustawy uregulowano również kwestie dotyczące oznaczania wyrobów znakami akcyzy, które w latach 1994-2004 zawarte były w odrębnej ustawie z 2.12.1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.). W tej części ustawy wskazano w szczególności: wyroby akcyzowe podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy, podmioty zobowiązane do oznaczania znakami akcyzy oraz ich obowiązki związane ze stosowaniem znaków akcyz.

II. Pozostałe akty prawne regulujące zasady funkcjonowania systemu podatku akcyzowego

2. Wiele kluczowych kwestii związanych opodatkowaniem podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych, organizacją obrotu wyrobami akcyzowymi oraz oznaczaniem znakami akcyzy zostało uregulowanych w aktach wykonawczych do komentowanej ustawy o podatku akcyzowym. Stąd też, w odróżnieniu od innych ustaw podatkowych, oparcie się tylko o regulacje ustawy o podatku akcyzowym nie pozwala w wielu aspektach na prawidłowe określenie praw i obowiązków podatników i organów podatkowych.

Do ustawy o podatku akcyzowym wydano bardzo wiele aktów wykonawczych, które niejednokrotnie były zmieniane. Przy czym bardzo negatywną dla podatników praktyką stosowaną przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych jest publikowanie tych aktów na przysłowiową „ostatnią chwilę”, niejednokrotnie kilkanaście lub kilkadziesiąt nowych rozporządzeń publikowanych było na dzień lub dwa przed ich wejściem w życie, co miało miejsce np. zarówno przy wejściu w życie niniejszej ustawy (wchodziła ona w życie w niedzielę a ponad 30 rozporządzeń wydrukowano w Dzienniku Ustaw w piątek po południu), jak i praktycznie przy każdej większej nowelizacji ustawy.

Obowiązującymi aktami wykonawczymi do ustawy o podatku akcyzowym są:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 13.2.2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa (Dz.U. z 2009 r. Nr 32, poz. 224);
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.2.2009 r. w sprawie deklaracji o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (Dz.U. z 2009 r. Nr 32, poz. 245);

- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.2.2009 r. w sprawie zwrotu akcyzy od samochodu osobowego (Dz.U. z 2009 r. Nr 32, poz. 246);
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 24.2.2009 r. w sprawie wzoru dokumentów potwierdzających zapłatę akcyzy na terytorium kraju od samochodu osobowego nabytego wewnątrzspółnotowo lub brak obowiązku zapłaty tej akcyzy (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 11);
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.8.2010 r. w sprawie wzoru dokumentu potwierdzenia złożenia zabezpieczenia akcyzowego lub zapłaty akcyzy na terytorium kraju (Dz.U. z 2010 r. Nr 156, poz. 1049);
- 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.8.2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 920);
- 7) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.8.2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 157, poz. 1054);
- 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.8.2010 r. w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1466);
- 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 13.12.2010 r. w sprawie postępowania w przypadku niedostępności Systemu oraz po przywróceniu jego dostępności, a także określenia przypadku, w którym podmiot wysyłający ma obowiązek dokonania zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych (Dz.U. Nr 241, poz. 1617);
- 10) 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 2010 r. Nr 257, poz. 1734);
- 11) zarządzenie Nr 30 Ministra Finansów z 4.7.2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostki do współpracy administracyjnej w dziedzinie akcyzy oraz określenia zakresu jej obowiązków, a także zasad jej współpracy z organami podatkowymi w zakresie akcyzy (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 37);
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2012 r. w sprawie trybu przekazania znaków akcyzy następcom prawnym lub podmiotom przekształconym (Dz.U. z 2012 r. poz. 1522);
- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z 8.2.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 273
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2013 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, w przypadku których podatnicy mogą stosować kwartalny okres rozliczeniowy (Dz.U. z 2013 r. poz. 1276);
- 15) 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 zwolnienie go z tego obciążenia przez podmiot obowiązany do jego złożenia, oraz przypadków, w których nie odnotowuje się obciążenia zabezpieczenia generalnego (Dz.U. z 2014 r. poz. 1830);
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.12.2014 r. w sprawie wzorów treści gwarancji bankowych i ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe (Dz.U. z 2014 r. poz. 1837);
- 17) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.2014 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 1867);
- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.12.2014 r. w sprawie wyznaczenia dyrektorów izb celnych właściwych do prowadzenia spraw w zakresie wiążącej informacji akcyzowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 1880);
- 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.3.2015 r. w sprawie właściwości urzędów celnych i izb celnych w zakresie spraw dotyczących znaków akcyzy (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1824

- 20) obwieszczenie Ministra Finansów z 7.12.2015 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów na rok 2016 (M.P. z 2015 r. poz. 1258);
- 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 11.12.2015 r. w sprawie wzoru deklaracji uproszczonej dla podatku akcyzowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 2138);
- 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.12.2015 r. w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 2162);
- 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 11.12.2015 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2175);
- 24) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.12.2015 r. w sprawie norm dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2181);
- 25) 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. z 2015 r. poz. 2212);
- 26) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym (Dz.U. z 2015 r. poz. 2232);
- 27) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2015 r. w sprawie szczegółowych warunków dotyczących miejsca odbioru wyrobów akcyzowych oraz prowadzenia składu podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 2234);
- 28) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.12.2015 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2235);
- 29) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2015 r. w sprawie wykazu dokumentów potwierdzających dokonanie zapłaty zobowiązania podatkowego i opłaty paliwowej (Dz.U. z 2015 r. poz. 2259);
- 30) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.12.2015 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego oraz deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy (Dz.U. z 2015 r. poz. 2279);
- 31) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2015 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. z 2015 r. poz. 2283);
- 32) 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 2015 r. poz. 2285 ze zm.);
- 33) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 2296);
- 34) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2015 r. w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 2318);
- 35) rozporządzenie Ministra Finansów z 18.12.2015 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2326);
- 36) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2015 r. w sprawie wniosków dotyczących rejestracji pośredniczących podmiotów tytoniowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2349);
- 37) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.12.2016 r. w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2257);
- 38) zarządzenie Nr 9 Ministra Finansów z 20.1.2016 r. w sprawie upoważnienia Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów aktualnej listy pośredniczących podmiotów gazowych oraz pośredniczących podmiotów węglowych (Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 10);
- 39) zarządzenie Nr 10 Ministra Finansów z 20.1.2016 r. w sprawie upoważnienia Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania w Biuletynie Informacji

- Publicznej Ministerstwa Finansów aktualnego rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych (Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 11);
- 40) obwieszczenie Ministra Finansów z 10.2.2016 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia w roku 2015 (M.P. z 2016 r. poz. 178);
 - 41) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.8.2016 r. w sprawie wyznaczenia naczelników urzędów celnych właściwych w sprawach orzekania o zwrocie części zapłaconego podatku akcyzowego zakładowi energochłonnemu (Dz.U. z 2016 r. poz. 1231);
 - 42) Obwieszczenie Ministra Finansów z 19.8.2016 r. w sprawie wykazu gwarantów uprawnionych do udzielania gwarancji bankowych lub ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe (Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 62);
 - 43) Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z 30.11.2016 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów na rok 2017 (M.P. z 2016 r. poz. 1186);
 - 44) Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z 1.12.2016 r. w sprawie stawek akcyzy na paliwa silnikowe obowiązujących w roku 2017 (M.P. z 2016 r. poz. 1192);
 - 45) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.12.2016 r. w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2257);
 - 46) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 29.12.2016 r. w sprawie informacji umieszczanych w Systemie oraz w e-AD (Dz.U. z 2016 r. poz. 2289);
 - 47) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 7.2.2017 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 257);
 - 48) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.2.2017 r. w sprawie wyznaczenia dyrektorów izb administracji skarbowej właściwych do prowadzenia spraw w zakresie wiążącej informacji akcyzowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 303);
 - 49) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 17.2.2017 r. w sprawie wzoru deklaracji uproszczonej dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzspółnotowego (Dz.U. z 2017 r. poz. 323);
 - 50) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15.2.2017 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. z 2017 r. poz. 324);
 - 51) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 17.2.2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie spraw dotyczących znaków akcyzy (Dz.U. z 2017 r. poz. 331);
 - 52) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15.2.2017 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 334);
 - 53) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.2.2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy (Dz.U. z 2017 r. poz. 371);
 - 54) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 21.2.2017 r. w sprawie wzorów treści gwarancji bankowych i ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 378);
 - 55) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 17.2.2017 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego oraz deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy (Dz.U. z 2017 r. poz. 384);
 - 56) Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 22.2.2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. z 2017 r. poz. 390).

Podkreślić należy, że nie wszystkie kwestie związane z podatkiem akcyzowym uregulowane są w komentowanej ustawie i w aktach wykonawczych do tej ustawy. Część

regulacji związanych bezpośrednio z wymiarem i poborem akcyzy, czy też z nadzorem nad funkcjonowaniem niektórych aspektów systemu podatku akcyzowego, zawartych zostało w innych ustawach i aktach wykonawczych do nich. Na wymiar podatku i zasady obrotu wyrobami akcyzowymi wpływ również mają (w sposób bezpośredni lub pośredni) akty prawa unijnego i międzynarodowego.

Do głównych krajowych aktów prawnych poza ustawą o podatku akcyzowym i aktami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie, które regulują kwestie związane z akcyzą zaliczyć należy:

- 1) ustawa z 10.3.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 1340) – zwrotów tych dokonują wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast;
 - 2) ustawa z 9.5.2008 r. nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (już wygasła);
 - 3) ustawa z 27.8.2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 990 ze zm.) i niektóre akty wykonawcze do niej – reguluje m.in. dozór nad obrotem wyrobami akcyzowymi i prawidłowością oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (zwany dawniej „szczególnym nadzorem podatkowym”) oraz sposób i tryb przeprowadzania kontroli zarówno w imporcie, jak i w obrocie krajowym i wewnątrzwspólnotowym, które są inne niż zasady wynikające z ustawy – Ordynacja podatkowa;
 - 4) ustawa z 19.3.2004 r. – Prawo celne (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 858 ze zm.);
 - 5) ustawa z 28.9.1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 720 ze zm.) – organy kontroli skarbowej uprawnione są m.in. do dokonywania kontroli i wydawania decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w akcyzie;
 - 6) ustawa z 25.8.2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 285 ze zm.) – do niej odwołuje się komentowana ustawa;
 - 7) ustawa z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 641 ze zm.) – obowiązek zapłaty akcyzy od paliw skutkuje jednoczesnym powstaniem obowiązku zapłaty opłaty paliwowej, jak również na okres lat 2015–2019 dokonano czasowego zwiększenia wysokości opłaty paliwowej, pomniejszając jednocześnie o takie same wielkości wysokość akcyzy od paliw podlegających tej opłacie, a dodatkowo zabezpieczenia akcyzowe składane są również na pokrycie tej opłaty;
 - 8) ustawa z 8.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej.
- 3 Podatek akcyzowy należy do tzw. podatków zharmonizowanych w Unii Europejskiej i regulacje krajowe muszą odzwierciedlać brzmienie poszczególnych dyrektyw akcyzowych. Przy czym jednocześnie obowiązują i mają bezpośrednie zastosowanie na gruncie krajowych przepisów o podatku akcyzowym również rozporządzenia unijne oraz niektóre decyzje wykonawcze Komisji Europejskiej, także te, które formalnie dotyczące podatku VAT. Niektóre z tych aktów unijnych są modyfikowane postanowieniami poszczególnych traktatów o przystąpieniu do Unii Europejskiej kolejnego państwa, a zatem dla pełnej wiedzy o systemie podatku akcyzowym należy również przeanalizować zmiany dokonywane na tym poziomie.

Unijnymi aktami prawnymi mającymi wpływ na brzmienie polskich przepisów o podatku akcyzowym albo też mającymi bezpośrednie zastosowanie na gruncie tego podatku, są:

- 1) dyrektywa Rady 83/182/EWG z 28.3.1983 r. w sprawie zwolnień podatkowych we Wspólnocie, dotyczących niektórych środków transportu czasowo wwożonych do jednego Państwa Członkowskiego z innego Państwa Członkowskiego (Dz.Urz. EWG L 105 z 23.4.1983 r., s. 59 ze zm.);

- 2) dyrektywa Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. EWG L 316 z 31.10.1992 r., s. 21);
- 3) dyrektywa Rady 92/84/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. EWG L 316 z 31.10.1992 r., s. 29);
- 4) dyrektywa Rady 95/60/WE z 27.11.1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty (Dz.Urz. WE L 291 z 6.12.1995 r., s. 46);
- 5) 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 z 31.10.2003 r., s. 51 ze zm.);
- 6) dyrektywa 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 (wersja ujednolicona) (Dz.Urz. UE L 286 z 17.10.2006 r., s. 15);
- 7) dyrektywa 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 z 29.12.2007 r., s. 6);
- 8) 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 14.1.2009 r., s. 12 ze zm.);
- 9) dyrektywa Rady 2011/64/UE z 21.6.2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. UE L 176 z 5.7.2011 r., s. 24);
- 10) rozporządzenie Komisji (EWG) Nr 3649/92 z 17.12.1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przepływie produktów objętych podatkiem akcyzowym, przeznaczonych do konsumpcji w Państwie Członkowskim wysyłki (Dz.Urz. WE L 369 z 18.12.1992 r., s. 17);
- 11) 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. WE L 288 z 23.11.1993 r., s. 12 ze zm.);
- 12) rozporządzenie Komisji (EWG) Nr 31/96 z 10.1.1996 r. w sprawie świadectwa zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.Urz. WE L 8 z 11.1.1996 r., s. 11);
- 13) rozporządzenie Komisji (WE) Nr 684/2009 z 24.7.2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz.Urz. WE L 197 z 29.7.2009 r., s. 24 ze zm.);
- 14) rozporządzenie Rady (UE) Nr 389/2012 z 2.5.2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) Nr 2073/2004 (Dz.Urz. UE L 121 z 8.5.2012 r., s. 1 ze zm.);
- 15) rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) Nr 612/2013 z 25.6.2013 r. dotyczące funkcjonowania rejestru podmiotów gospodarczych i składów podatkowych, powiązanych danych statystycznych i sprawozdawczości zgodnie z rozporządzeniem Rady (UE) Nr 389/2012 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych (Dz.Urz. UE L 173 z 26.6.2013 r., s. 9 ze zm.);
- 16) rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) Nr 76/2014 z 28.1.2014 r. zmieniające rozporządzenie (WE) Nr 684/2009 w odniesieniu do danych przekazywanych przy użyciu skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy;
- 17) rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2016/323 z 24.2.2016 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 z 11.3.2016 r., s. 1);

- 18) decyzja Nr 1152/2003 Parlamentu Europejskiego i Rady z 16.6.2003 r. w sprawie komputeryzacji przepływu wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i nadzoru nad nimi (Dz.Urz. UE L 162 z 1.7.2003 r., s. 5);
- 19) decyzja wykonawcza Komisji 2011/544/UE z 16.9.2011 r. ustanawiająca wspólny znacznik skarbowy olejów napędowych i ropy (notyfikowana jako dokument Nr C(2011) 6422) (Dz.Urz. UE L 241 z 17.9.2011 r., s. 31);
- 20) decyzja wykonawcza Komisji z 20.4.2012 r. w sprawie stosowania przepisów o kontroli i przemieszczeniu określonych dyrektywą Rady 2008/118/WE w odniesieniu do niektórych dodatków, zgodnie z art. 20 ust. 2 dyrektywy Rady 2003/96/WE (notyfikowana jako dokument Nr C(2012) 2484) (2012/209/UE) (Dz.Urz. UE L 110 z 24.4.2012 r., s. 41)

oraz Unijny Kodeks Celny [rozporządzenie parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające Unijny Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r., s. 1 ze zm.)] i inne akty szeroko rozumianego unijnego prawa celnego – regulują procedury i zasady dokonywania importu i eksportu wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym objętych jednocześnie procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub przemieszczanych poza tą procedurą, jak też zasady klasyfikacji wyrobów do kodów CN czy zasady odpłatności za badania laboratoryjne wykonywane m.in. w trakcie wydawania Wiążących Informacji Taryfowych.

4 Unijnymi aktami prawnymi, regulującymi zagadnienia z obszaru podatku VAT, które jednak mają dodatkowe zastosowanie w podatku akcyzowym, są:

- 1) rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z 15.3.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77 z 23.3.2011 r., s. 1 ze zm.) – załącznik II ma zastosowanie również i dla akcyzy;
- 2) decyzja Rady z 20.10.2009 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2009/790/WE) (Dz.Urz. UE L 283 z 30.10.2009 r., s. 53 ze zm.) – ma zastosowanie w art. 7a ustawy;
- 3) decyzja Rady z 14.5.2013 r. upoważniająca Republikę Czeską i Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnych środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/237/UE) (Dz.Urz. UE L 141 z 28.5.2013 r., s. 37) – ma zastosowanie w art. 7a ustawy.

Ponadto na krajowy system podatku mają wpływ:

- 1) dwustronne umowy międzynarodowe dotyczące transportu drogowego, które wprowadzają dodatkowe zwolnienia w zakresie ilości paliw, jakie można przywieźć bez uiszczania m.in. akcyzy na obszar kraju;
- 2) inne umowy międzynarodowe, np. dotyczące zasad pobytu na terytorium kraju obcych wojsk, które to umowy również wprowadzają dodatkowe zwolnienia od akcyzy.

III. Problematyka implementacji dyrektyw unijnych oraz wpływ orzecznictwa TSUE na legislację i praktykę stosowania przepisów akcyzowych

5 Implementacja wyżej wymienionych dyrektyw unijnych na grunt polskich regulacji o podatku akcyzowym nie zawsze była prawidłowa. Jednakże zdecydowana większość istniejących dotychczas niezgodności znajdowało się w poprzedniej ustawie akcyzowej z 2004 r. i zostały one już usunięte w ustawie o podatku akcyzowym (choć nie wszystkie). W szczególności końcu wprowadzono w życie właściwe zasady opodatkowania energią elektryczną, jednakże przekraczając o ponad 3 lata wynegocjowany w Traktacie

akcesyjnym okres przejściowy, co zostało negatywnie ocenione w wyroku z 12.2.2009 r. (sprawa C-475/07 *Komisja przeciwko Polska*).

Ustawodawca uchwalając obecnie obowiązującą ustawę o podatku akcyzowym powielił jednak niektóre nieprawidłowości m.in. te dotyczące opodatkowania samochodów osobowych, które zakwestionowane zostały przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej: Europejski Trybunał Sprawiedliwości) w wyrokach z 18.1.2007 r. (sprawa C-313/05 *Brzeziński*, POP 2007, Nr 2, poz. 40) i z 17.7.2008 r. (sprawa C-426/07 *Krawczyński*, POP 2009, Nr 1, poz. 18).

Komentowana ustawa nadal zawierała jednak przepisy niezgodne z prawem UE, co Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jednoznacznie wskazał w swych postanowieniach: z 5.2.2015 r. w sprawie C-275/14 *Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa Petrol*, Legalis, w zakresie stawki akcyzy na dodatki do paliw silnikowych oraz z 3.12.2014 r. w sprawie C-313/14 *Asprod*, Legalis) dotyczącym dopuszczalnych normy zużycia napojów alkoholowych zwolnionych od tego podatku, czy też w wyroku z 2.6.2016 r. w sprawie C-418/14 *Roz-Świt*, Legalis), dotyczącym stosowania sankcyjnej stawki na oleje opałowe. Jedynym pozytywnym dla polskiego ustawodawcy rozstrzygnięciem Trybunału w zakresie podatku akcyzowego jest wyrok z 12.2.2015 r. w sprawie C-349/13 *Oil Trading*, ZNSA 2015, Nr 2, s. 77), potwierdzający prawidłowość opodatkowania akcyzą olejów smarowych.

W tym kontekście należy zauważyć kluczową rolę orzecznictwa TSUE na kształtowanie krajowych regulacji w zakresie podatku akcyzowego lub na ich stosowanie. Pod jego wpływem krajowy ustawodawca dokonuje zmian legislacyjnych lub też organy podatkowe zmieniają przyjętą wcześniej koncepcję interpretacji określonych przepisów o podatku akcyzowym, gdy zmiany samych przepisów nie jest potrzebna, aby zapewnić zgodność ich stosowania z przepisami prawa unii europejskiej. Przy tym warto zauważyć, że zmiana interpretacji przepisów o podatku akcyzowych dokonana przez organy podatkowe pod wpływem orzecznictwa TSUE nie zawsze musi być korzystna dla podajników. Przykładem tego może być wyrok TSUE w sprawie *Systeme Helmholtz GmbH v. Hauptzollamt Nürnberg* (C-79/10, Legalis) dotyczący stosowania zwolnienia od akcyzy w odniesieniu do paliw lotniczych.

Mając powyższe na uwadze prawidłowe poruszanie się w systemie podatku akcyzowego wymaga nie tylko znajomości i analizy aktów prawnych, ale również orzecznictwa TSUE.

IV. Podatek akcyzowy źródłem dochodów budżetu państwa

Drugi ustęp komentowanego artykułu wskazuje jednoznacznie, że podatek akcyzowy 6 stanowi dochód budżetu państwa. Dokonując analizy wielkości faktycznych wpływów z tego podatku na przestrzeni wielu lat ciągle zauważalne jest, iż stanowi on istotny składnik dochodów budżetowych, osiągając poziom ponad 20% ogółu tych dochodów czy też zbliżając się do poziomu prawie 1/4 samych dochodów podatkowych (zob. przykładowo *S. Kańduła, G. Musolf*, Podatek akcyzowy jako źródło dochodów budżetu państwa w latach 1998-2003, w: red. *E. Denek*, Wybrane problemy funkcjonowania systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu 2005, Nr 67, s. 98-117). Przykładowo, ostatnie dane szacunkowe z wykonania budżetu państwa za rok 2015 wskazują, iż akcyza faktycznie przyniosła 21,72% dochodów budżetowych i 24,18% dochodów podatkowych państwa (było to 62 808,6 mln zł akcyzy wobec 289 136,7 mln dochodów budżetowych i 259 673,5 mln dochodów podatkowych – dane ze strony internetowej Ministerstwa Finansów z 8.4.2016 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3258357/20160408_szacunek_XII_2015.pdf).

Art. 2. [Objaśnienie pojęć ustawowych]

1.² Użyte w ustawie określenia oznaczają:

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

- 4) terytorium Unii Europejskiej – terytorium kraju oraz terytoria państw członkowskich;
- 5) terytorium państwa trzeciego – terytorium inne niż terytorium Unii Europejskiej;
- 6) eksport – wywóz wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej potwierdzony przez 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 uszlachetnienia 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 uszlachetnienia czynnego, którą wyroby te były objęte, i powstał dług celny;
- 8) dostawa wewnątrzspółnotowa – przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego;
- 9) nabycie wewnątrzspółnotowe – przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju;
- 10)³ 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 nabycie wewnątrzspółnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zwane dalej

³ Art. 2 ust. 1 pkt 10 w brzmieniu ustawy z dnia 16.11.2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948), która wchodzi w życie 1.03.2017 r.

odpowiednio „zezwoleniem na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „zezwoleniem na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca”;

- 14) (*uchylony*)
- 14a) zarejestrowany wysyłający – podmiot, któremu wydano zezwolenie na wysyłanie importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej;
- 15) e-AD – elektroniczny administracyjny dokument, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 15a) dokument zastępujący e-AD – dokument, na podstawie którego przemieszcza się wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, gdy System jest niedostępny, zawierający takie same dane jak e-AD;
- 16) uproszczony dokument towarzyszący – dokument, na podstawie którego przemieszcza się, w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej lub nabycia wewnątrzspółnotowego, 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) dokument dostawy – dokument, na podstawie którego przemieszcza się na terytorium kraju wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie;
- 19) nabywca końcowy – podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2012 r. poz. 1059, 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 2016 r. poz. 719, 831 i 904) 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 2016 r. poz. 1636, 1948 i 1997),
- 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 wewnątrzspółnotowo wyroby gazowe, lub
 - b) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby gazowe – niebędący pośredniczącym podmiotem gazowym;
- 20) ubytki wyrobów akcyzowych – wszelkie straty:
- a) wyrobów akcyzowych, określonych w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych lub wyrobów tytoniowych,
 - b) objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie:
 - napojów alkoholowych,
 - wyrobów energetycznych, z wyjątkiem wyrobów węglowych, przemieszczanych, a w przypadku podmiotu pośredniczącego, również magazynowanych,
 - c) wyrobów węglowych powstałe w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania akcyzą,
 - d) wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji,
 - e) wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, powstałe podczas:
 - stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji,
 - przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, na podstawie dokumentu dostawy;
- 21) sprzedaż – czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot;
- 22) podmiot zużywający – podmiot:
- a) mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, który wyroby akcyzowe objęte

- zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie zużywa na cele uprawniające do zwolnienia,
- b) niemający miejsca zamieszkania, siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, który odbiera nabyte wyroby energetyczne zwolnione od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określone w art. 32 ust. 1 pkt 1 i 2, bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym lub jednostce pływającej, jeżeli w dokumencie dostawy jest zidentyfikowany statek powietrzny lub jednostka pływająca, na które są dostarczane nabyte wyroby;
- 23) podmiot pośredniczący – podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu zużywającego, a w przypadku wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 32 ust. 1, pochodzących również bezpośrednio z importu;
- 23a)⁴ 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 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829, 1948, 1961 i 1997) lub przedsiębiorca zagraniczny, który wyznaczył podmiot reprezentujący go na terytorium kraju, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie suszu tytoniowego, który został wpisany do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych;
- 23c) finalny nabywca węglowy – podmiot, który:
- a) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby węglowe, lub
 - b) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby węglowe – niebędący pośredniczącym podmiotem węglowym;
- 23d)⁵ 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

⁴ Art. 2 ust. 1 pkt 23a zdanie końcowe w brzmieniu ustawy z dnia 16.11.2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948), która wchodzi w życie 1.03.2017 r.

⁵ Art. 2 ust. 1 pkt 23d zdanie końcowe w brzmieniu ustawy z dnia 16.11.2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948), która wchodzi w życie 1.03.2017 r.

- 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;
- 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 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.);
 - 27) raport odbioru – raport składany za pośrednictwem Systemu stanowiący dowód, że przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone;
 - 28) dokument zastępujący raport odbioru – dokument zawierający takie same dane jak raport odbioru, stanowiący dowód, że przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone, stosowany, gdy System jest niedostępny;
 - 29) raport wywozu – raport składany za pośrednictwem Systemu stanowiący dowód, że w przypadku eksportu przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone;
 - 30) dokument zastępujący raport wywozu – dokument zawierający takie same dane jak raport wywozu, stanowiący dowód, że w przypadku eksportu przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zostało zakończone, stosowany, gdy System jest niedostępny;

- 30a)⁶ 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 – podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowanego wysyłającego, którzy wysyłają wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 32) podmiot odbierający – podmiot prowadzący skład podatkowy, zarejestrowanego odbiorcę, nabywcę na terytorium państwa członkowskiego będącego podmiotem upoważnionym przez właściwe władze podatkowe tego państwa członkowskiego Unii Europejskiej do otrzymywania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy lub podmiot objęty zwolnieniem od akcyzy wynikającym z art. 31 ust. 1, do których są wysyłane wyroby akcyzowe z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 33) procesy mineralogiczne – procesy sklasyfikowane w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26 "produkcja produktów z pozostałych surowców niemetalicznych" w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3037/90 z dnia 9 października 1990 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej (Dz.Urz. UE L 293 z 24.10.1990, str. 1, z późn. zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 02, t. 04, str. 177, z późn. zm.).

2. W przypadku gdy zgodnie z art. 5 ust. 4 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 14.01.2009, str. 12), Królestwo Hiszpanii złoży oświadczenie, że dyrektywa ta będzie miała zastosowanie na Wyspach Kanaryjskich, będą one uznawane za terytorium państwa członkowskiego.

3. W przypadku gdy zgodnie z art. 5 ust. 5 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 14.01.2009, str. 12, z późn. zm.) Republika Francuska złoży oświadczenie, że dyrektywa ta będzie miała zastosowanie we francuskich terytoriach, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, terytoria te będą uznawane za terytorium państwa członkowskiego.

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

Spis treści

	Nb
I. Wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy	1

⁶ Art. 2 ust. 1 pkt 30a w brzmieniu ustawy z dnia 16.11.2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948), która wchodzi w życie 1.03.2017 r.

II. Wyroby węglowe	5
III. Wyroby gazowe, finalny nabywca gazowy, pośredniczący podmiot gazowy .	7
A. Uwagi ogólne	7
B. Wyroby gazowe	8
C. Finalny nabywca gazowy i pośredniczący podmiot gazowy	11
IV. Terytorium kraju, terytorium państwa członkowskiego, terytorium Unii Europejskiej, terytorium państwa trzeciego	12
V. Eksport	16
VI. Import	17
VII. Dostawa wewnątrzspółnotowa	18
VIII. Nabycie wewnątrzspółnotowe	19
IX. Skład podatkowy	20
X. Podmiot prowadzący skład podatkowy	21
XI. Procedura zawieszenia poboru akcyzy	22
XII. Zarejestrowany odbiorca	23
XIII. Zarejestrowany wysyłający	24
XIV. E-AD – elektroniczny administracyjny dokument	25
XV. Dokument zastępujący e-AD	26
XVI. Uproszczony dokument towarzyszący	27
XVII. Znaki akcyzy	28
XVIII. Faktura	29
XIX. Dokument dostawy	30
XX. Nabywca końcowy	31
XXI. Ubytki wyrobów akcyzowych	32
XXII. Sprzedaż	33
XXIII. Podmiot zużywający	34
XXIV. Podmiot pośredniczący	35
XXV. Pośredniczący podmiot węglowy	36
XXVI. Pośredniczący podmiot tytoniowy	37
XXVII. Finalny nabywca węglowy	43
XXVIII. Zawieszająca procedura celna	44
XXIX. Miejsce importu	45
XXX. System	46
XXXI. Raport odbioru	47
XXXII. Dokument zastępujący raport odbioru	48
XXXIII. Raport wywozu	49
XXXIV. Dokument zastępujący raport wywozu	50
XXXV. Alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy . .	51
XXXVI. Podmiot wysyłający	52
XXXVII. Podmiot odbierający	53
XXXVIII. Procesy mineralogiczne	54

I. Wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy

Jest to kluczowa definicja dla systemu podatku akcyzowego. Określa ona bowiem **1** towary, które podlegają podatkowi akcyzowemu. Obecna ustawa odeszła od podziału wyrobów akcyzowych na zharmonizowane oraz niezharmonizowane, obowiązującego w starej ustawie o podatku akcyzowym, tj. w ustawie z 23.1.2004 r.

Katalog wyrobów akcyzowych, w tym trzy podstawowe grupy tych wyrobów: wyroby energetyczne i energia elektryczna, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe został określony na poziomie prawa unijnego. Wynika to z faktu, że podatek akcyzowy w UE jest podatkiem zharmonizowanym. Stosownie do art. 113 TFUE, Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się, m.in. do akcyzy w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

2 Wracając do katalogu wyrobów akcyzowych wskazać należy na dyrektywę 2008/118/WE. Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej wyrobami akcyzowymi:

- a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 2003/96/WE,
- b) alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami 92/83/EWG i 92/84/EWG,
- c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami 95/59 WE, 92/79/EWG i 92/80/EWG (uwaga autora: scalonymi w dyrektywę 2011/64/UE).

Katalog produktów energetycznych i energii elektrycznej został określony w art. 2 dyrektywy 2003/96/WE.

Przepis art. 2 dyrektywy 2003/96/WE. zostanie szczegółowo omówiony podczas analizy art. 86 AkcyzU. Niemniej już teraz można powiedzieć, że produkty energetyczne to kategoria wyrobów akcyzowych, która daje największe wpływy do budżetów poszczególnych państw członkowskich spośród trzech ww. grup wyrobów akcyzowych. Tak jak nośniki energii są kluczowe dla gospodarki, jej prawidłowego funkcjonowania, tak również podatek akcyzowy pobierany od produktów energetycznych, w ogóle obrót takimi produktami, ma znaczenie strategiczne dla finansów państwa.

Warto nadmienić, że dyrektywa energetyczna zastąpiła wcześniej obowiązującą dyrektywę, na mocy której podatkiem akcyzowym opodatkowane były jedynie oleje mineralne, tj. dyrektywę 92/81/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych oraz dyrektywę 92/82/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych. Ta „zmiana pokoleniowa” unijnych dyrektyw miała miejsce za sprawą braku w przytoczonych wyżej dyrektywach przepisów określających minimalne poziomy opodatkowania dla energii elektrycznej oraz innych produktów energetycznych niż oleje mineralne, co mogło skutkować niewłaściwie na funkcjonowanie wspólnego rynku.

Alkohol i napoje alkoholowe zdefiniowane odpowiednio w art. 2, art. 8, art. 12, art. 17 oraz art. 20 dyrektywy 92/83/EWG zostały skomentowane w art. 92–97 AkcyzU.

Już teraz można jednak powiedzieć, że grupa tych wyrobów akcyzowych za sprawą alkoholu etylowego jest wyjątkowa. Po pierwsze, dla alkoholu etylowego przewidziano najwyższą stawkę podatku akcyzowego przewidzianą w ustawie, kształtującą się na poziomie 5 704 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego. Po drugie, szeroka definicja alkoholu etylowego sprawia, że zakresem tego pojęcia są objęte wszelkie wyroby o rzeczywistej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej.

Należy uzupełnić, że napojami alkoholowymi są również: piwo, wino, napoje fermentowane oraz wyroby pośrednie. Wyroby te nie odgrywają jednak tak doniosłej roli jako źródło wpływów do budżetu jak ma to miejsce w przypadku alkoholu etylowego.

3 Z kolei zakres pojęciowy wyrobów tytoniowych, określony w przepisach unijnych w art. 2–5 dyrektywy 2011/64/UE, został poddany szczegółowej analizie odpowiednio w art. 98 AkcyzU.

Do wyrobów tytoniowych zalicza się, bez względu na kod CN: papierosy, cygara i cygaretki oraz tytoń do palenia. Wyroby te należą do kategorii wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, tj. objętych przepisami dyrektywy horyzontalnej oraz strukturalnej. Susz tytoniowy do takich wyrobów akcyzowych zharmonizowanych natomiast nie należy i jako taki nie mógł zostać objęty pojęciem wyrobów tytoniowych. Wobec suszu nie znajdują także zastosowania tak restrykcyjne regulacje jak wobec wyrobów tytoniowych np. produkcja czy przetwarzanie w składzie podatkowym. Opodatkowanie suszu podatkiem akcyzowym jest jednak możliwe ze względu na brzmienie art. 1 ust. 3 lit. a dyrektywy horyzontalnej, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe pod warunkiem, że nie spowoduje to zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy tymi państwami.

Powodem uznania suszu za wyrób akcyzowy był, zgodnie z uzasadnieniem do ustawy z 7.12.2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej, brak regulacji pozwalających na monitorowanie obrotu suszem tytoniowym przyczyniający się do rozwoju nielegalnej produkcji wyrobów tytoniowych. Zdaniem projektodawcy „żeby susz tytoniowy nadawał się do palenia, a tym samym mógł zostać uznany za tytoń do palenia (wyrób akcyzowy) wystarczy, że zostanie pocięty lub inaczej podzielony. Wprowadzenie regulacji w powyższym zakresie jest w związku z tym konieczne w celu zabezpieczenia wpływów do budżetu państwa oraz przeciwdziałania niekorzystnym zjawiskom na rynku”. Aby uniknąć zarzutu zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu między państwami członkowskimi, procedury i zasady opodatkowania suszu tytoniowego różnią się od tych, które stosuje się do wyrobów tytoniowych, m.in. nie przewidziano opodatkowania akcyzą dostawy wewnątrzspółnotowej i eksportu suszu tytoniowego oraz nie objęto suszu procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Problematyka suszu tytoniowego zostanie przedstawiona szczegółowo przy okazji omawiania pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz podczas analizy art. 99a AkcyzU.

Wykaz wyrobów akcyzowych znajduje się w załączniku Nr 1 do AkcyzU, jednak 4 w odniesieniu do wyrobów tytoniowych i suszu ustawodawca odszedł od stosowania Scalonej Nomenklatury Taryfowej (CN). Dzięki temu rozwiązaniu ustawodawca w sposób znacznie bardziej precyzyjny niż w Nomenklaturze Scalonej mógł zdefiniować poszczególne wyroby tytoniowe i susz.

Niezależnie od tego już teraz należy podnieść, że towary, którym przepisy unijne przyznały status wyrobów akcyzowych cechuje duża rentowność. Masowy charakter tych wyrobów, jak i duży udział w cenie jednostkowej takiego wyrobu należności publicznoprawnych sprawia, że wyroby te mają ogromne znaczenie strategiczne dla finansów każdego unijnego kraju. Jest to jeden z głównych powodów, dla których przepisy dotyczące wyrobów akcyzowych wymagały harmonizacji w ramach wspólnego rynku.

Jak już wspomniano, niezależnie od ww. trzech podstawowych grup wyrobów akcyzowych, stosownie do dyspozycji art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe. Należy jednak pamiętać, że nakładanie takich podatków nie może powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic pomiędzy państwami członkowskimi.

Obecnie samochody osobowe nie są już wyrobami akcyzowymi jak to miało miejsce jeszcze pod rządami ustawy z 23.1.2004 r. Samochody osobowe, choć ciągle opodatkowane akcyzą, zostały wyjęte z katalogu wyrobów akcyzowych.

Zaletą obecnego katalogu wyrobów akcyzowych jest odejście od podwójnej klasyfikacji, obowiązującej w ustawie z 23.1.2004 r. Mianowicie, do końca lutego 2009 r. w obrocie krajowym wyroby akcyzowe określany były poprzez stosowanie klasyfikacji PKWiU, podczas gdy w obrocie wewnątrzunijnym, jak również z krajami trzecimi te same wyroby akcyzowe opisywane były kodami CN. Taka sytuacja, pomimo że, co do zasady, oba te katalogi były tożsame, sprawiała czasem problemy, gdy zakres obu ww. klasyfikacji jednak się nie pokrywał. Obecnie wyroby akcyzowe są określone wyłącznie z wykorzystaniem kodu CN (zob. kom. do art. 3 AkcyzU).

Należy jednak pamiętać, że nie wszystkie wyroby są określone przez kod CN. Taka sytuacja dotyczy po pierwsze wyrobów tytoniowych oraz suszu tytoniowego, a ponadto z uwagi na szeroką definicję alkoholu etylowego, alkoholu etylowego zawartego w wyrobach niebędących wyrobami akcyzowymi o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj. Oczywiście z punktu widzenia podatku akcyzowego nadal będziemy mówić w takiej sytuacji o wyrobie akcyzowymi objętym pozycją CN 2207 oraz 2208.

Ponadto, w przypadku niektórych wyrobów, aby uznać je za wyroby akcyzowe, oprócz klasyfikacji do danego kodu CN, należy nadać im również określone przeznaczenie. Element przeznaczenia wykorzystywany przy definiowaniu wyrobów akcyzowych dotyczy

de facto tylko jednej grupy tych wyrobów, mianowicie wyrobów energetycznych, np. oleju rzepakowego oraz węgla.

Pamiętając jednocześnie, że w przypadku dyrektywy 2003/96/WE elementem determinującym uznanie konkretnego wyrobu za wyrób energetyczny jest jego przeznaczenie, bądź do celów napędowych, bądź celów opałowych, w poz. 44 załącznika Nr 1 do AkcyzU przewidziano pozycję „pozostałe wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwo silnikowe lub paliwa opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych lub paliw opałowych”. Przywołana pozycja odnosi się całkowicie do przeznaczenia wyrobów akcyzowych, pozostawiając z boku, jako bez znaczenia dla klasyfikacji do tej pozycji, kod CN takiego wyrobu.

Katalog wyrobów akcyzowych określa załącznik Nr 1 do AkcyzU.

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
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

1	2	3
12	ex 1518 00	Tuszcze 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 smolami odzyskanymi
24	2707	Oleje i pozostałe produkty destylacji wysokotemperaturowej smoły węglowej; podobne produkty, w których masa składników aromatycznych jest większa niż składników niearomatycznych
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, wosk mikrokrystaliczny, gacz parafinowy, ozokeryt, wosk montanowy, wosk 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

1	2	3
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 przeciwrzdzewnymi 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
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
40	ex 3824 90 91	Monoalkilowe estry kwasów tłuszczowych, zawierające objętościowo 96,5% lub więcej estrów (FAMAE) – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
41	ex 3824 90 97	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
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

II. Wyroby węglowe

- 5 Na gruncie przepisów unijnych wyroby energetyczne służące do celów opałowych lub napędowych są, co do zasady, opodatkowane podatkiem akcyzowym. Zgodnie z art. 21 ust. 5 dyrektywy energetycznej dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG[1], węgiel, koks i węgiel brunatny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez spółki, które muszą być w tym celu zarejestrowane przez odpowiednie władze. Władze te mogą zezwolić producentowi, podmiotowi gospodarczemu, importerowi lub przedstawicielowi fiskalnemu na przejście zobowiązań podatkowych nałożonych na zarejestrowaną spółkę. Podatek jest nakładany i pobierany zgodnie z procedurami ustanowionymi w każdym państwie członkowskim. Do 1.1.2012 r. Polska korzystała z okresu przejściowego pozwalającego na zwolnienie z akcyzy węgla i koksów objętych pozycjami CN 2701, 2702 oraz 2704 00, przeznaczonych do celów

opałowych. Z chwilą zakończenia okresu przejściowego ustawodawca krajowy wprowadził do AkcyzU szczegółowe regulacje dotyczące opodatkowania tych wyrobów. System opodatkowania akcyzą węgla i koksu został wprowadzony ustawą z 16.9.2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. poz. 1378) i w brzmieniu tym obowiązywał od 2.1.2012 r. do 19.9.2013 r. nowelizacją z 12.7.2013 r. (Dz.U. poz. 939) od 20.9.2013 r. dokonano koncepcyjnej zmiany funkcjonowania całego systemu i w wyniku tej zmiany głównym założeniem w zakresie obrotu, przeznaczonych do celów opałowych węgla i koksu (CN 2701, 2702 oraz 2704), jest opodatkowanie tych wyrobów na ostatnim etapie obrotu tj. w chwili dopuszczenia ich do konsumpcji. Dla potrzeb funkcjonowania całego systemu niezbędnym było zatem wprowadzenie podstawowych, ustawowych pojęć i definicji. W art. 2 ust. 1a AkcyzU ustawodawca wprowadził pojęcie wyrobów węglowych i zdefiniował je jako wyroby energetyczne określone w załączniku Nr 1 do ustawy w pozycjach 19–21. Zgodnie z brzmieniem wskazanego załącznika do ustawy, do wyrobów węglowych zaliczamy następujące wyroby:

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
1	2	3
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

W zastosowanej przez ustawodawcę definicji wyrobów węglowych można wyprowadzić kilka zagadnień związanych z funkcjonowaniem tego pojęcia. Przede wszystkim, wyroby węglowe to wyroby należące do rodzaju wyrobów energetycznych, które są określone w art. 86 ust. 1 pkt. 2 AkcyzU. Ponadto odesłanie do określonych pozycji załącznika do ustawy powoduje, że na gruncie ustawy pojęcie wyrobów węglowych funkcjonuje jedynie w odniesieniu do tych trzech pozycji załącznika. Warto też zauważyć, że w samym brzmieniu pozycji w załączniku zastosowano dwa elementy zawężające klasyfikację wyrobów, co w oczywisty sposób znajduje odbicie w zakresie pojęciowym wyrobów węglowych. Pierwszym z nich jest zastosowanie wyłączenia ex co oznacza, że z całej grupy wyrobów ogólnie klasyfikowanych do tej pozycji CN, pozycja dotyczyć będzie tylko danego wyrobu z danej pozycji lub kodu. Drugim elementem jest określenie przeznaczenia wyrobów do celów opałowych. Oznacza to, że z wyrobami węglowymi będziemy mieć do czynienia tylko wówczas, jeżeli będą one przeznaczone do celów opałowych, tym samym wyroby o kodach CN 2701, 2702 oraz 2704, które nie będą wykorzystywane do celów opałowych, nie będą też uznawane za wyroby węglowe.

Określenie „cel opałowy” nie został zdefiniowany ani w przepisach dyrektywy 6 energetycznej, ani w przepisach AkcyzU. Jednak w wyroku z 30.4.2004 r., w sprawie C-240/01 ETS wskazał, że:

„cel nakładania na oleje mineralne podatku akcyzowego jako podatku konsumpcyjnego przemawia za interpretowaniem wyrażenia «użycie jako paliwo opałowe» w art. 2(2) zdanie pierwsze dyrektywy strukturalnej 92/81/EWG, jako wyrażenia odnoszącego się do wszystkich przypadków, w których oleje mineralne ulegają spalaniu i wytworzona w ten sposób energia cieplna jest używana do ogrzewania, niezależnie od ostatecznego celu procesu ogrzewania, w tym przekształcenia lub rozpadu substancji absorbującej energię cieplną w trakcie procesu chemicznego lub przemysłowego”.

Przy braku definicji pojęcia „cel opałowy” sądy administracyjne w swoich orzeczeniach wskazują na konieczność odwoływania się do reguł wykładni językowej interpretacji tego pojęcia. Przykładowo, w wyroku z 26.5.2003 r., III S.A. 2551/01

(Biul.Skarb. 2003, Nr 6, s. 23), NSA wskazał, że jeśli przepisy nie zawierają definicji pojęć należy mieć wówczas na względzie potoczne ich znaczenie. Słownik języka polskiego PWN 2005 r. wskazuje, iż „opał” oznacza „to czym się pali, materiał do opalania”, „opałowy” oznacza „nadający się na opał, służący do palenia”, natomiast „opalić, opalać” oznacza „ogrząć wewnątrz za pomocą spalania odpowiednich materiałów (jak drewno, węgiel, koks)”.

Niemniej jednak na tle wykładni pojęcia „celu opałowego” powstają spory. Przykładowo można spotyka wykładnię organów podatkowych, zgodnie z którą zużycie nabywanego gazu ziemnego do ogrzewania wody wykorzystywanej w procesie technologicznym związanym z ubojem bydła jest uznawane za zużycie do „celów opałowych” (np. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 29.5.2014 r., IPPP3/443-214/14-2/SM), to jednak dominującą jest wykładnia stanowiąca, iż nie uznaje się, że np. olej opałowy zużywany do podgrzewania wody w myjce ciśnieniowej używany jest w celach opałowych, skoro podgrzana woda nie jest rozprowadzana w celu ogrzewania pomieszczeń, lecz służy do mycia samochodów i innych urządzeń. Jak stwierdził NSA w wyroku z 6.6.2014 r., I GSK 380/14 „cel opałowy” spełniony zostanie w każdym przypadku, gdy olej opałowy używany będzie do otrzymywania energii cieplnej służącej do ogrzewania wewnątrz za pomocą urządzeń grzewczych.

III. Wyroby gazowe, finalny nabywca gazowy, pośredniczący podmiot gazowy

A. Uwagi ogólne

- 7 Opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów gazowych wynika z nowej dyrektywy horyzontalnej, tj. dyrektywy Nr 2008/118/WE z 16.12.2008 r. (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 9/12), a w szczególności z jej art. 1, który ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego, nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję m.in. produktów energetycznych i energii elektrycznej objętych dyrektywą 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), zwaną dalej dyrektywą energetyczną.

Szczegółowe regulacje dotyczące opodatkowania energii elektrycznej uregulowane zostały we wspomnianej powyżej dyrektywie energetycznej i zgodnie z jej art. 21 ust. 5 dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

B. Wyroby gazowe

- 8 Wyroby gazowe to 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 AkcyzU, z wyłączeniem wyrobów energetycznych o kodzie CN 2901 10 00.

Wyroby o kodzie CN 2705 00 00 zostały pod tą pozycją wymienione w załączniku Nr 1 do ustawy i obejmują one gaz węglowy, gaz wodny, gaz generatorowy i podobne gazy, inne niż gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe. Ponadto w art. 88 ust. 7 AkcyzU do tego kodu CN zakwalifikowano również gaz koksowniczy, ekspansyjny, resztkowy, konwektorowy i wielkopieczowy, nadmiarowy i gardzielowy.

Wyroby gazowe o kodach CN 2711 11 00 i 2711 21 00 to gaz ziemny – pierwszy w stanie skroplonym, drugi w stanie gazowym.

Gaz ziemny to naturalne paliwo wydobywane ze złóż w skorupie ziemskiej i jest mieszaniną węglowodorów gazowych (etanu, metanu, propanu), węglowodorów ciekłych

oraz pewnych ilości dwutlenku węgla, azotu, wodoru, siarkowodoru oraz gazów szlachetnych (np. argon, hel).

O składzie gazu decydują technologie użyte do jego obróbki oraz miejsce jego wydobywania. Ponieważ gaz ziemny bezpośrednio po wydobyciu jest zanieczyszczony, głównie gliną, piaskiem i wodą, aby móc wprowadzić go do rurociągów musi podlegać chemicznej obróbce, w wyniku której gaz ziemny zostaje przystosowany do warunków umożliwiających jego transport siecią gazociągów i użytkowania go w urządzeniach gazowych.

Ponieważ gaz ziemny w wyniku reakcji z powietrzem może tworzyć mieszanekę wybuchową, a nie ma charakterystycznego zapachu i jest bezbarwny, w celu umożliwienia jego wycucia przez człowieka podlega procesowi nawaniania.

Skroplony gaz ziemny LNG (ang. *Liquefied Natural Gas*) jest paliwem w postaci ciekłej o temp. poniżej $-162\text{ }^{\circ}\text{C}$. Podczas jego skraplania objętość gazu redukuje się 630 razy, dzięki czemu „gęstość energii” takiego gazu wzrasta, co pozwala na wykorzystywanie jako paliwo dla transportu, głównie w ciężkim transporcie drogowym ale także do zasilania jednostek pływających. Główną zaletą tego typu napędu są aspekty ekonomiczne oraz ekologiczne. Jest to bowiem bardzo czyste paliwo o liczbie oktanowej 130.

Zaletą gazu ziemnego w postaci gazowej jest jego duża wydajność jako paliwa ekologicznego gdyż przy jego spalaniu są emitowane nieznaczne ilości szkodliwych gazów. Dlatego też może być wykorzystywany jako paliwo grzewcze.

Jakość gazu ziemnego dostarczanego do odbiorcy określają przepisy rozporządzenia Ministra Gospodarki z 2.7.2010 r. w sprawie szczegółowych warunków funkcjonowania systemu gazowego oraz Polska Norma (PN-C-04753) i określają go dwa elementy, a mianowicie ciepło spalania i wartość opałowa.

Ciepło spalania oznacza ilość ciepła wydzielaną przy spalaniu jednostki masy lub jednostki objętości paliwa przy jego całkowitym i zupełnym spalaniu, przy założeniu, że para wodna zawarta w spalinach nie ulega skropleniu, pomimo że spaliny osiągną temperaturę początkową paliwa.

Wartość opałowa to natomiast ciepło uwalniane podczas całkowitego spalania i powstawania dodatkowo pary wodnej. Różnica między tymi wartościami dla gazu ziemnego wynosi ok. 11 %, co spowodowane jest tym, że gaz ziemny ma stosunkowo dużo wodoru w porównaniu np. z olejem opałowym, tym samym jego spaliny zawierają więcej pary wodnej. Oznacza to, w porównaniu do oleju opałowego, powstawanie większej ilości ciepła kondensacji.

Do grupy wyrobów gazowych o kodzie CN 2711 21 00 zaliczamy:

- gaz ziemny wysokometanowy typu E, którego wartość ciepła spalania nie może być mniejsza niż $34,0\text{ MJ/m}^3$, a wartość opałowa powinna wynosić nie mniej niż $31,0\text{ MJ/m}^3$,
- gaz ziemny zaazotowany typu Ls – którego ciepło spalania nie powinno być mniejsze niż $26,0\text{ MJ/m}^3$, a wartość opałowa – nie mniejsza niż $24,0\text{ MJ/m}^3$,
- gaz ziemny zaazotowany typu Lw – którego ciepło spalania nie powinno być mniejsze niż $30,0\text{ MJ/m}^3$, a wartość opałowa – nie mniejsza niż $27,0\text{ MJ/m}^3$,
- gaz ziemny zaazotowany typu Lm – którego ciepło spalania nie powinno być mniejsze niż $18,0\text{ MJ/m}^3$, a wartość opałowa – nie mniejsza niż $16,0\text{ MJ/m}^3$,
- gaz ziemny zaazotowany typu Ln – którego ciepło spalania nie powinno być mniejsze niż $22,0\text{ MJ/m}^3$, a wartość opałowa – nie mniejsza niż $20,0\text{ MJ/m}^3$.

W grupie wyrobów gazowych o kodzie CN 2711 29 00 mieszczą się pozostałe węglowodory w stanie gazowym i zaliczamy do nich takie gazy jak np. metan, propan, etan i etylen o czystości poniżej 95% oraz propen o czystości poniżej 90%.

Do wyrobów akcyzowych, na koniec, zaliczamy jeszcze pozostałe paliwa opałowe, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 15 lit. b AkcyzU z wyłączeniem wyrobów energetycznych o kodzie 2901 10 00.

9