

# Podatek akcyzowy

## Wstęp

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej i włączenie terytorium RP do obszaru celnego Wspólnoty, czego konsekwencją jest zniesienie granic celnych z dniem 1 maja 2004 r., spowodowało, że transakcje handlowe z krajami UE nie są już określane dla potrzeb podatku akcyzowego jako transakcje eksportowe czy importowe. Ww. pojęcia służyć będą jedynie określeniu transakcji z podmiotami z krajów trzecich, tzn. z krajów nie należących do Unii Europejskiej oraz z terytoriów, które zostały wyłączone z terytorium Wspólnoty. Dla potrzeb obrotu pomiędzy krajami Unii przewidziano dwa nowe pojęcia: **dostawy wewnątrzspółnotowej i nabycia wewnątrzspółnotowego**. Tymi pojęciami polscy podatnicy akcyzy dokonujący transakcji z podatnikami z innych krajów członkowskich UE określają teraz przemieszczanie (dostawę) wyrobów akcyzowych z kraju do kontrahenta z UE oraz przemieszczenie (nabycie) wyrobów od podatnika z innego państwa członkowskiego.

## Regulacje prawne

Wspólny system podatku akcyzowego w Unii Europejskiej obejmuje regulacje dotyczące **wyrobów akcyzowych zharmonizowanych** (wyroby energetyczne, energia elektryczna, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe).

Zagadnienie opodatkowania **wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych** (m.in. samochodów osobowych czy kosmetyków) leży w gestii państw członkowskich, z zastrzeżeniem, iż podatki te nie spowodują zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w obrocie handlowym między państwami członkowskimi.

Podstawowym aktem prawa wspólnotowego w zakresie regulacji podatku akcyzowego w Unii Europejskiej jest **Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania**, zwana **Dyrektywą horyzontalną**.

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi podatek akcyzowy w Polsce są:

1. **ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym** (Dz. U. Nr 29, poz. 257 i Nr 68, poz. 623 oraz z 2005 r. Nr 160, poz. 1341) regulująca opodatkowanie wyrobów podatkiem akcyzowym oraz określająca zasady i tryb wprowadzania do obrotu wyrobów objętych akcyzą i oznaczania niektórych z tych wyrobów znakami akcyzy;
2. **rozporządzenia Ministra Finansów** wydane na podstawie delegacji zawartych w ww. ustawie.

## Zakres przedmiotowy opodatkowania

Opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają czynności, określone w art. 4 ustawy o podatku akcyzowym, dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ww. ustawy, zwanych wyrobami akcyzowymi.

Do czynności podlegających opodatkowaniu zalicza się:

1. produkcję wyrobów akcyzowych zharmonizowanych;
2. wyprowadzenie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego;
3. sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju;
4. eksport i import wyrobów akcyzowych;
5. nabycie wewnątrzwspólnotowe i dostawę wewnątrzwspólnotową;
6. nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

Określenie zakresu czynności podlegających akcyzie, począwszy od produkcji wyrobów akcyzowych, poprzez ich sprzedaż aż do zakupu włącznie, nie oznacza jednak, że akcyza jest podatkiem wielofazowym, pobieranym na każdym szczeblu obrotu. Art. 4 ust. 5 ustawy określa jednofazowość akcyzy stanowiąc, że jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonywaniem jednej z ww. czynności, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości.

Należy zauważyć, że ustawa szeroko ujmuje pojęcie sprzedaży i uznaje za sprzedaż także czynności określone w art. 4 ust. 2 ustawy, takie jak:

1. przekazanie lub zużycie wyrobów akcyzowych na potrzeby reprezentacji albo reklamy;
2. przekazanie przez podatnika wyrobów akcyzowych na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników;
3. zamianę wyrobów akcyzowych oraz wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za inne czynności podlegające opodatkowaniu;
4. wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za wierzytelności;
5. wydanie wyrobów akcyzowych w miejsce świadczenia pieniężnego;
6. darowiznę wyrobów akcyzowych;
7. wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu;
8. świadczenie usług polegających na wytwarzaniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy;
9. zużycie wyrobów akcyzowych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej;
10. zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.

Istotne jest również to, że obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od tego, czy wymienione wyżej czynności zostały wykonane z zachowaniem warunków i form określonych przepisami prawa, czy też nie.

Zgodnie z art. 5 ustawy opodatkowaniu akcyzą podlegają ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych zharmonizowanych powstałe podczas ich produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia lub przewozu, przekraczające określone normy.

## **Podatnicy**

Stosownie do art. 11 ustawy o podatku akcyzowym podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne, oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu.

Do podatników należy również zaliczyć podmioty: nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości; u których powstają nadmierne ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, o których mowa w art. 5 ust. 1; będące zleceniobiorcami usług polegających na wytwarzaniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy.

Nie są natomiast podatnikami akcyzy organy egzekucyjne oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne. W świetle art. 12 ustawy o podatku akcyzowym, podmioty te są jedynie płatnikami akcyzy od sprzedaży wyrobów akcyzowych, dokonywanej w trybie egzekucji.

## **Organy podatkowe**

Organami podatkowymi w zakresie akcyzy, zgodnie z art. 13 ustawy, stosownie do ich właściwości są naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej, właściwi ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Jeżeli czynności podlegające opodatkowaniu są wykonywane na terenie właściwości miejscowej dwóch lub więcej organów podatkowych, właściwość miejscową określa się dla:

- osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – ze względu na ich siedzibę i adres,
- osób fizycznych – ze względu na ich miejsce zamieszkania.

W przypadku importu organem podatkowym w zakresie akcyzy jest naczelnik urzędu celnego właściwy, na podstawie przepisów prawa celnego, do wymiaru należności celnych.

W przypadku osób fizycznych, które dokonują nabycia wewnątrzwspólnotowego poza prowadzoną działalnością gospodarczą lub dokonują tego nabycia, nie prowadząc działalności gospodarczej, organem podatkowym jest naczelnik urzędu celnego właściwy ze względu na ich miejsce zamieszkania.

## **Szczególny nadzór podatkowy**

Składy podatkowe i obrót niektórymi wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi między tymi składami podlegają kontroli szczególnego nadzoru podatkowego.

Podatnicy wykonujący czynności z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy są bowiem, stosownie do art. 27 ust. 7 ustawy, objęci przepisami o szczególnym nadzorze podatkowym.

Zakres i sposób wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego określony został w rozdziale 1a ustawy z dnia 24 lipca 1999 r. *o Służbie Celnej* (Dz. U. z 2004 r. Nr 156, poz. 1641, z późn. zm.).

Szczególnemu nadzorowi podatkowemu podlega m.in. produkcja, przemieszczanie i obrót, w tym eksport i import, niektórymi **wyrobami akcyzowymi**, a wykonują go naczelnicy urzędów celnych właściwi w zakresie podatku akcyzowego w obrocie krajowym.

Szczegółowy wykaz **wyrobów akcyzowych** objętych szczególnym nadzorem podatkowym został określony w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego (Dz. U. Nr 65, poz. 598, z późn. zm.).

Szczególny nadzór podatkowy polega na kontroli:

- czynności związanych z produkcją, przemieszczaniem i obrotem **wyrobami akcyzowymi**, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, zużywania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz stosowania i oznaczania tych **wyrobów** znakami akcyzy,
- ilości i jakości **wyrobów akcyzowych**, przebiegu procesów technologicznych i ruchu towarowego dotyczącego tych **wyrobów** oraz ich wydajności, ubytków i zużycia,
- prawidłowości i terminowości wpłat podatku akcyzowego od ww. **wyrobów**,
- dokumentacji prowadzonej w ww. zakresie.

## **Znaki akcyzy**

System znaków akcyzy jest formą kontrolowania przez Państwo działalności gospodarczej polegającej na produkcji i obrocie napojami alkoholowymi oraz wyrobami tytoniowymi ma na celu eliminowanie przemytu i nielegalnego obrotu tymi wyrobami oraz chroni interesy podmiotów prowadzących legalnie działalność gospodarczą.

### **Obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy podlegają napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe.**

Wyroby akcyzowe objęte obowiązkiem banderolowania muszą być prawidłowo oznaczone odpowiednimi znakami akcyzy przed zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Ponadto wyroby akcyzowe nie mogą być importowane, przywiezione na terytorium kraju w wyniku nabycia wewnątrzspółnotowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, oraz nie mogą być przedmiotem obrotu na terytorium kraju bez uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy.

Ustawa zwalnia z obowiązku oznaczania znakami akcyzy wyroby, które są:

- 1) całkowicie niezdatne do użytku (np. z powodu wad jakościowych wyroby nienadające się do spożycia lub połamane papierosy);
- 2) wytworzone na terytorium kraju i przeznaczone przez producenta do dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej lub na eksport.;
- 3) wprowadzone do składów celnych, składów wolnoclowych i wolnych obszarów celnych, a przeznaczone do zbycia w sklepach wolnoclowych;
- 4) przewożone przez terytorium kraju jako tranzyt;
- 5) wolne od należności celnych przywozowych na podstawie przepisów prawa celnego oraz zwolnione od akcyzy w przypadku importu;
- 6) zwolnione od akcyzy w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego.

Dalsze zwolnienia przewiduje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. Nr 80, poz. 742, z późn. zm.).

Ustawa przewiduje dwa rodzaje znaków: **znaki podatkowe i legalizacyjne**. Wzory znaków i sposoby ich nanoszenia określa ww. rozporządzenie.

**Podatkowe** znaki akcyzy stosują:

- producenci,
- importerzy,
- podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego,
- przedstawiciele podatkowi,
- podmioty dokonujące pakowania, rozlania lub rozważenia wyrobów w opakowania jednostkowe, a także przepakowania, ponownego rozlania lub rozważenia wyrobów akcyzowych w inne opakowania jednostkowe,

**Legalizacyjne** znaki akcyzy stosowane są przez posiadacza w przypadku wystąpienia w obrocie wyrobów, które:

- nie są oznaczone znakami akcyzy,
- są nieprawidłowo oznaczone,
- są oznaczone nieodpowiednimi znakami akcyzy,
- posiadają uszkodzone znaki akcyzy.

**Znak akcyzy jest umieszczany na opakowaniach jednostkowych wyrobów akcyzowych w taki sposób aby zdjęcie znaku lub otwarcie opakowania powodowało trwale i widoczne uszkodzenie znaku.**

**Znaków akcyzy nie można zbywać** lub na jakichkolwiek innych zasadach odstępować lub przekazywać odpłatnie lub nieodpłatnie innym podmiotom. Importerzy, podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz przedstawiciele podatkowi, mogą przekazać banderole podmiotowi mającemu siedzibę poza terytorium kraju w celu naniesienia ich na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych, które będą przedmiotem importu lub nabycia wewnątrzwspólnotowego.

**Przepisy regulujące stosowanie znaków akcyzy nie są objęte harmonizacją.** Państwa Członkowskie mogą żądać, aby wyroby dopuszczone do konsumpcji na ich terytorium posiadały oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne używane do celów fiskalnych (art. 21 Dyrektywy horyzontalnej).

**Znaki akcyzy stosują:** Belgia, Czechy, Dania, Estonia, Grecja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Litwa, Łotwa, Niemcy, Portugalia, Słowacja, Słowenia, Węgry, Włochy. Od 1 stycznia 2006r. znaki na wyroby spirytusowe wprowadza także Wielka Brytania.

**Procedura otrzymywania znaków akcyzy.**

Podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy obowiązane są do złożenia do Ministerstwa Finansów **wstępnego zapotrzebowania** na banderole na rok następny w terminie do dnia 30 października roku poprzedzającego.

Wydawanie lub sprzedaż banderol następuje w drodze **decyzji** wydawanej przez właściwego naczelnika urzędu celnego na **pisemny wniosek** podmiotu uprawnionego do otrzymywania banderol (art. 96 ustawy). Wzór tego wniosku określony został ww. rozporządzeniu Ministra Finansów.

Składając wniosek wraz z odpowiednimi dokumentami wnioskodawca jest zobowiązany do **wpłacenia** do właściwego w sprawach znaków akcyzy urzędu celnego, dwóch **kwot**, w przypadku zakupu banderol podatkowych, tj. kwoty stanowiącej wartość banderol podatkowych (o tę kwotę podmiot ma prawo pomniejszyć należny podatek akcyzowy) i kwoty wpłacanej na pokrycie kosztów wytworzenia banderol podatkowych, natomiast w przypadku zakupu banderol legalizacyjnych należności za banderole legalizacyjne. Wysokość ww. kwot określona została przez Ministra Finansów w ww. rozporządzeniu.

Podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, zobowiązane są do **prowadzenia ewidencji znaków akcyzy**. Szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji i jej wzór określił Minister Finansów w ww. rozporządzeniu.

### **Obowiązek podatkowy**

Generalną zasadą, wynikającą z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, jest, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu.

Od powyższej zasady przewidziano jednak następujące wyjątki:

1. jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają obowiązek potwierdzania fakturą czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązek podatkowy powstaje z dniem wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni licząc od dnia wykonania czynności;
2. jeżeli czynności podlegające opodatkowaniu zostały wykonane z naruszeniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, obowiązek podatkowy powstaje z dniem dokonania tych czynności, jeżeli dnia tego nie można określić – z dniem, w którym uprawniony podmiot stwierdził dokonanie takiej czynności;
3. w przypadku ubytków lub niedoborów wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, obowiązek podatkowy powstaje z dniem ich powstania, a jeżeli dnia tego nie można ustalić – z dniem ich stwierdzenia przez uprawniony podmiot;
4. w przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje z dniem jej wydania.

Jeżeli nie można określić dnia, w którym powstaje obowiązek podatkowy dla wyrobów akcyzowych, za datę jego powstania uznaje się dzień, w którym uprawniony podmiot stwierdził dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu.

Ponadto ustawa o podatku akcyzowym wprowadza szczególne przepisy regulujące moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku obrotu wyrobami akcyzowymi z innymi państwami członkowskimi (nabycie i dostawa wewnątrzspółnotowe) oraz z państwami spoza Unii Europejskiej ( import, eksport).

W myśl art. 7 ww. ustawy:

- w eksporcie wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy powstaje z dniem potwierdzenia przez urząd celny dokonania eksportu;
- w imporcie wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy powstaje z dniem powstania długu celnego, w rozumieniu przepisów prawa celnego albo objęcia wyrobów akcyzowych procedurą celną: uszlachetnienia czynnego, odprawy czasowej lub przetwarzania pod kontrolą;
- w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego obowiązek podatkowy powstaje z dniem otrzymania wyrobów akcyzowych będących przedmiotem tego nabycia, nie później jednak niż z dniem otrzymania faktury dokumentującej nabycie, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej;

- w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej obowiązek podatkowy powstaje z dniem wystawienia faktury, jednak nie później niż w terminie 7 dni licząc od dnia wykonania czynności.

### **Podstawa opodatkowania**

W zależności od tego w jaki sposób wyrażone są stawki akcyzy, podstawą opodatkowania jest:

1. w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania:
  - a) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów,
  - b) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego,
  - c) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej,
  - d) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu;
2. w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w kwocie na jednostkę wyrobu – ilość wyrobów akcyzowych;
3. w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie maksymalnej ceny detalicznej – cena detaliczna wyznaczona i wydrukowana na opakowaniu jednostkowym;
4. w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w kwocie na jednostkę wyrobu i w procencie maksymalnej ceny detalicznej – ilość wyrobów akcyzowych oraz cena detaliczna wyznaczona i wydrukowana na opakowaniu jednostkowym.

Jeżeli nie można określić kwot, o których mowa w pkt 1 lit. a – c, to podstawę opodatkowania ustala się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na rynku krajowym, w obrocie wyrobami akcyzowymi tego samego rodzaju, w dniu powstania obowiązku podatkowego, pomniejszonych o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy.

Jeżeli przedmiotem dopuszczenia do obrotu są produkty kompensacyjne powstałe w wyniku procedury uszlachetniania biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością wyrobów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło.

Podstawą opodatkowania w imporcie wyrobów akcyzowych objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub procedurą przetwarzania pod kontrolą celną jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby wyroby te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu.

Należy zauważyć, że podstawa opodatkowania w imporcie wyrobów akcyzowych obejmuje również prowizję oraz koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, jeżeli nie zostały do niej włączone, a już poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Ponadto do podstawy opodatkowania w imporcie dolicza się określone w odrębnych

przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu wyrobów.

Oprócz zasad ogólnych przytoczonych powyżej ustawa przewiduje szczegółowe regulacje w zakresie podstawy opodatkowania w przypadku poszczególnych grup wyrobów akcyzowych.

### **Stawki akcyzy**

Przepisy systemu podatkowego Unii Europejskiej wymagają, aby państwa członkowskie w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, stosowały określony dla poszczególnych wyrobów **poziom minimalny stawek akcyzowych**. Państwa członkowskie mogą ustalić i stosować w oparciu o własną politykę fiskalną wyższe stawki akcyzy. Taka regulacja powoduje, że w Unii Europejskiej występuje duże zróżnicowanie wysokości stawek akcyzy na różne wyroby akcyzowe.

Minimalne poziomy są określone w następujących aktach prawa wspólnotowego:

- **Dyrektywie Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych,**
- **Dyrektywie Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatków od papierosów,**
- **Dyrektywie Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy,**
- **Dyrektywie Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych,**
- **Dyrektywie Rady 2002/10/WE z dnia 12 lutego 2002 r. zmieniającej dyrektywy 92/79/EWG, 92/80/EWG i 95/59/WE w związku ze strukturą oraz stawkami akcyzy stosowanymi od wyrobów tytoniowych,**
- **Dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej,**
- **Dyrektywie Rady 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. zmieniającej dyrektywę 2003/96/WE w zakresie możliwości stosowania przez określone Państwa Członkowskie czasowych zwolnień lub obniżek poziomu opodatkowania na produkty energetyczne i energię elektryczną.**

W ustawie o podatku akcyzowym w art. 65 ust. 1, art. 68 ust. 4, art. 69 ust. 4, art. 70 ust. 4, art. 71 ust. 4, art. 72 ust. 4 i art. 75 ust. 1 i ust. 2 określone zostały stawki akcyzy dla wyrobów akcyzowych.

Stawki te są wyrażane w:

- procencie podstawy opodatkowania,
- kwocie na jednostkę wyrobu,
- procencie maksymalnej ceny detalicznej,
- kwocie na jednostkę wyrobu i procencie maksymalnej ceny detalicznej.

Jednocześnie na mocy ww. ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do obniżania stawek akcyzy oraz określania warunków ich stosowania w drodze rozporządzenia. Korzystając z delegacji ustawowych Minister Finansów wydał **rozporządzenie z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego** ( Dz. U. Nr 87, poz. 825, z późn. zm.), w którym określił stawki akcyzy dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych.

Zgodnie z ww. rozporządzeniem aktualnie obowiązujące stawki akcyzy dla niektórych wyrobów akcyzowych wynoszą:

- dla benzyny ołowiowej również z udziałem biokomponentów – 1.747,00 zł./1000 l
- dla benzyny bezołowiowej również z udziałem biokomponentów - 1.315,00 zł./1000 l
- dla oleju napędowego również z udziałem biokomponentów - 1.180,00 zł/1000 l  
w tym oleju o zawartości siarki:
  - a) powyżej 0,001% do 0,005% włącznie - 1.099,00 zł/1000 l
  - b) do 0,001% włącznie - 1.048,00 zł/1.000 l
- dla gazu do tankowania samochodów - 695,00 zł/1000kg
- dla alkoholu etylowego - 4.550,00 zł/1 hl
- dla kosmetyków – 10% podstawy opodatkowania
- dla papierosów – 68,35 zł za każde 1.000 sztuk i 28,48% maksymalnej ceny detalicznej, a od 16 stycznia 2006 r. – 75,12 zł za każde 1.000 sztuk i 31,30% maksymalnej ceny detalicznej.

W przypadku, gdy należna kwota podatku akcyzowego dla papierosów wyliczona na podstawie powyższych stawek jest niższa od minimalnej stawki akcyzy na papierosy określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 marca 2005 r. w sprawie minimalnej stawki akcyzy na papierosy (Dz. U. Nr 40, poz. 381) wynoszącej 129,44 zł za każde 1.000 sztuk – wówczas stosuje się minimalną stawkę akcyzy na papierosy.

## **Rejestracja**

Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wyrobów akcyzowych są obowiązani przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu dla podatnika naczelnikowi urzędu celnego. Naczelnik urzędu celnego pisemnie potwierdza przyjęcie zgłoszenia rejestracyjnego podatnika.

Wymóg złożenia zgłoszenia rejestracyjnego nie dotyczy tych podatników, którzy w dniu wejścia w życie ustawy o podatku akcyzowym, tj. w dniu 1 maja 2004 r. byli zarejestrowanymi podatnikami podatku akcyzowego zgodnie z ustawą z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym uległy zmianie, wówczas podatnik jest obowiązany zgłosić tę zmianę naczelnikowi urzędu celnego w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana.

Również zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu należy zgłosić na specjalnym formularzu do naczelnika urzędu celnego, który dokonał rejestracji, w terminie

7 dni. Wówczas zgłoszenie takie stanowi podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru podatników.

### **Składanie deklaracji podatkowych**

Podatnicy podatku akcyzowego obowiązani są m.in.:

- 1) składać w urzędzie celnym deklaracje dla podatku akcyzowego za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Obowiązek ten nie dotyczy podatników w przypadku dokonywanego przez nich importu.
- 2) do obliczenia i zapłaty akcyzy za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwej izby celnej.
- 3) do obliczenia (w przypadku wyrobów akcyzowych zharmonizowanych) i zapłaty akcyzy wstępnie za okresy dzienne.

Wstępnych wpłat akcyzy za okresy dzienne dokonuje się nie później niż 25 dnia po dniu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wpłaty dzienne dokonywane za miesiąc rozliczeniowy są uwzględniane przy rozliczeniu akcyzy, w deklaracjach podatkowych.

Wpłaty dzienne dokonywane w miesiącu rozliczeniowym są pomniejszane o:

- kwotę stanowiącą wartość podatkowych znaków akcyzy, wpłaconą w celu otrzymania tych znaków. W tym przypadku pomniejszenie wpłat dziennych może być dokonane nie wcześniej niż następnego dnia po naniesieniu znaków akcyzy na dany wyrób.
- kwoty przysługujących podatnikowi zwolnień i pomniejszeń akcyzy.

Niezarejestrowani handlowcy, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą nabywający wyroby akcyzowe zharmonizowane z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju oraz podatnicy dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych mają obowiązek złożyć deklarację uproszczoną, w terminach odpowiednio 3, 10 i 5 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju jest obowiązany po jego przywozie złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzspółnotowego (tj. od dnia przemieszczenia samochodu na terytorium kraju).

Wzory deklaracji zostały określone w rozporządzeniach Ministra Finansów:

- 1) z dnia 5 grudnia 2005 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego - (Dz. U. Nr 246, poz. 2090),
- 2) z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668 oraz z 2005 r. Nr 248, poz. 2099).

Deklaracje podatkowe (o których mowa w pkt 1) składają się z formularza głównego AKC-3 lub też w przypadku podmiotów posiadających status zarejestrowanego handlowca formularza AKC-3zh, których wzór określony został w załącznikach do ww. rozporządzenia, oraz z informacji o podatku akcyzowym, dotyczących poszczególnych grup wyrobów akcyzowych i składów podatkowych. Wzory tych informacji określone zostały również w załącznikach do rozporządzenia. Są to:

- informacja o podatku akcyzowym od alkoholu etylowego (AKC-3/A),
- informacja o podatku akcyzowym od wina, napojów fermentowanych i produktów pośrednich (AKC-3/B),
- informacja o podatku akcyzowym od piwa (AKC-3/C),
- informacja o podatku akcyzowym od paliw silnikowych (AKC-3/D),
- informacja o podatku akcyzowym od samochodów osobowych (AKC-3/E),
- informacja o podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych (AKC-3/F),
- informacja o podatku akcyzowym od pozostałych wyrobów akcyzowych (AKC-3/G),
- informacja o podatku akcyzowym od energii elektrycznej (AKC-3/H),
- informacja o podatku akcyzowym od olejów opałowych (AKC-3/I),
- informacja o podatku akcyzowym od gazu (AKC-3/J),
- informacja o ilości składów podatkowych, których deklaracja dotyczy (AKC-3/S).

### **Zwolnienia z akcyzy**

Problematyka zwolnień od akcyzy została uregulowana w Dziale I, Rozdziale 6, art. 23-25 ustawy o podatku akcyzowym. Dodatkowo Minister Finansów, na mocy delegacji ustawowej, wydał **rozporządzenie z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego** ( Dz. U. Nr 97, poz. 966, z późn. zm.), w którym określił szczegółowy zakres zwolnień od akcyzy oraz warunki i tryb ich stosowania.

### **Zmiany w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej**

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej zmienił się zasadniczo polski system podatku akcyzowego. Zmiany zawarte w ustawie o podatku akcyzowym obejmują w szczególności:

1. Wprowadzenie nowego podziału wyrobów akcyzowych na wyroby akcyzowe zharmonizowane i wyroby akcyzowe niezharmonizowane.
2. Przyjęcie nowych zasad klasyfikacji wyrobów akcyzowych, przejawiające się tym, że do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania znakami akcyzy na terytorium kraju ma zastosowanie klasyfikacja wyrobów akcyzowych w oparciu o **Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (PKWiU)**, z kolei do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania znakami akcyzy w imporcie oraz w dostawie i nabyciu wewnątrzspółnotowym stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym **Scalonej Nomenklaturze (CN)**. Powyższa regulacja zapewnia z

jednej strony spójność klasyfikacji stosowanych dla celów innych podatków w kraju przy równoczesnym posługiwaniu w przypadku wymiany z innymi krajami członkowskimi i krajami trzecimi klasyfikacją towarową taką samą z używaną w tych krajach.

3. Wprowadzenie, obok obowiązujących do tej pory pojęć, nowych definicji, takich jak **skład podatkowy, zarejestrowany i niezarejestrowany handlowiec, zabezpieczenie akcyzowe, administracyjny dokument towarzyszący i uproszczony dokument towarzyszący**.
4. Zmiana dotychczasowych unormowań dotyczących sposobu obrotu wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi poprzez wprowadzenie dwóch procedur organizujących ww. obrót:
  - **procedury zawieszenia poboru akcyzy, która jest stosowana w obrocie wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi bez zapłaconego podatku;**
  - **procedury zapłaconej akcyzy, która jest stosowana w obrocie wewnątrzspółnotowym wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi z zapłaconym podatkiem.**

Pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych jest zawieszony, jeżeli wyroby są:

1. produkowane, przetwarzane lub magazynowane w składzie podatkowym;
2. przemieszczane między składami podatkowymi na terytorium kraju oraz na terytorium Wspólnoty Europejskiej;
3. zwolnione od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub dostarczane nabywcom upoważnionym do nabycia zwolnionego od akcyzy wyrobu;
4. eksportowane ze składu podatkowego do odbiorcy na terytorium państwa trzeciego, a przewóz tych wyrobów odbywa się przez terytorium Wspólnoty Europejskiej;
5. dostarczane ze składu podatkowego na terytorium kraju do nabywcy będącego podmiotem upoważnionym przez właściwy organ podatkowy państwa członkowskiego do stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy;
6. nabywane z zastosowaniem procedury zawieszenia akcyzy na terytorium kraju przez prowadzącego skład podatkowy;
7. objęte zawieszającą procedurą celną.

Pobór akcyzy może być zawieszony, jeżeli wyroby akcyzowe otrzymały inne przeznaczenie celne na podstawie przepisów prawa celnego lub są przemieszczane do składu podatkowego.

Jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, to warunkiem zawieszenia poboru akcyzy jest łącznie spełnienie przez podatnika następujących warunków:

1. dołączenie do przewożonych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych administracyjnego dokumentu towarzyszącego;
2. złożenie we właściwym urzędzie celnym zabezpieczenia akcyzowego.

**Administracyjny dokument towarzyszący** to dokument przewozowy, który towarzyszy przemieszczanym wyrobom w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Podstawę prawną

stosowania ww. dokumentu stanowi **rozporządzenie Komisji Nr 2719/92/EWG z dnia 11 września 1992 r. w sprawie towarzyszącego dokumentu urzędowego dotyczącego przepływu w ramach systemu zawieszenia podatku wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie dokumentacji związanej z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (Dz.U. Nr 81, poz. 744, z późn. zm.)**. Administracyjny dokument towarzyszący wystawiany jest przez prowadzącego skład podatkowy, który dokonuje wysyłki towaru. Dokument ten składa się z pięciu kart.

Z procedurą zawieszenia poboru akcyzy wiążą się instytucje **składu podatkowego oraz zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca**.

Istotą **składu podatkowego** jest możliwość prowadzenia w nim działalności polegającej na produkcji, przetwarzaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz na ich przyjmowaniu i wysyłce. Podkreślić przy tym należy, iż produkcja i przetwarzanie ww. wyrobów może odbywać się wyłącznie w składzie podatkowym.

Aby móc prowadzić działalność w formie składu podatkowego należy uzyskać zezwolenie właściwego naczelnika urzędu celnego (w formie decyzji administracyjnej) na prowadzenie takiego składu. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego może uzyskać wyłącznie podmiot spełniający łącznie warunki określone w art. 31 ustawy o podatku akcyzowym.

Właściwy naczelnik urzędu celnego, wydając zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, nadaje dla danego składu numer akcyzowy (każdy skład posiada własny numer akcyzowy).

**Zarejestrowanym handlowcem** jest podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z innego państwa członkowskiego z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Zezwolenie jest udzielane podmiotom, które spełniają warunki określone ustawą. Właściwy naczelnik urzędu celnego, wydając zezwolenie na nabywanie wyrobów akcyzowych w przedmiotowej procedurze, nadaje dla danego podmiotu numer akcyzowy.

Z kolei **niezarejestrowanym handlowcem** jest podmiot, któremu wydano jednorazowe zezwolenie na nabycie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z innego państwa członkowskiego z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Procedura przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą odbywa się na podstawie **uproszczonego dokumentu towarzyszącego**, o którym mowa w **rozporządzeniu Komisji Nr 3649/92/EWG z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego dla przewozu wewnątrz Wspólnoty towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, wydanych do konsumpcji w państwie członkowskim wysyłki oraz rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie dokumentacji związanej z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych**. Uproszczony dokument towarzyszący może być zastąpiony przez dokument handlowy, o ile dokument ten zawiera

takie same dane, jakie są wymagane dla uproszczonego dokumentu towarzyszącego. Zobowiązany do sporządzenia uproszczonego dokumentu towarzyszącego jest podmiot, który wysyła wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą. Uproszczony dokument towarzyszący sporządzany jest na trzech kartach.

### **Systemy informatyczne dla akcyzy**

Przepis art. 34 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym nałożył na Ministra Finansów obowiązek prowadzenia komputerowej bazy danych zawierającej wykaz podatników prowadzących skład podatkowy, miejsc zatwierdzonych jako skład podatkowy oraz zarejestrowanych handlowców.

Dla potrzeb rejestracji ww. podmiotów został stworzony system informatyczny obsługi rejestracji podmiotów uczestniczących w obrocie wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi, tzw. **system SEED**.

Bazą danych w systemie SEED administruje **Biuro Łącznikowe do Spraw Akcyzy - ELO (Excise Liaison Office)** w strukturze Izby Celnej w Warszawie, będące jednocześnie głównym punktem kontaktowym dla wymiany wymaganych prawem wspólnotowym informacji dotyczących akcyzy pomiędzy państwami Unii Europejskiej. Do zadań Biura ELO w zakresie administrowania bazą SEED należy: 1) comiesięczne przekazywanie do krajów UE pakietu danych dotyczących zarejestrowanych podmiotów oraz odbieranie takiej informacji z pozostałych krajów, 2) utrzymywanie centralnej bazy danych SEED (zapewnienie integralności, spójności i poufności danych), 3) weryfikacja wpisywanych rekordów i 4) wysyłanie kwartalnych raportów do Komisji Europejskiej.

Dwa dodatkowe, elektroniczne systemy wymiany informacji dla akcyzy, funkcjonujące niezależnie od bazy SEED, to: **System Weryfikacji Przemieszczania (MVS)** i **System Wczesnego Ostrzegania (EWSE)**.

Systemami tymi – podobnie jak systemem SEED – administruje Biuro Łącznikowe do Spraw Akcyzy (ELO) w Izbie Celnej w Warszawie.

Współpraca w ramach Systemu Weryfikacji Przemieszczania (MVS) pomiędzy państwami członkowskimi polega na: 1) odbieraniu informacji z jednostek terenowych na temat przesyłek, które należy zweryfikować, 2) sporządzaniu komunikatów w odpowiedniej formie, 3) wysyłaniu komunikatu do biur ELO zlokalizowanych w innych krajach, 4) odbieraniu komunikatów MVS z biur ELO innych krajów i 5) kierowaniu spraw do realizacji w jednostkach terenowych administracji celnej.

Natomiast współpraca w ramach akcyzowego Systemu Wczesnego Ostrzegania (EWSE) obejmuje m.in.: 1) odbieranie z jednostek terenowych informacji na temat przesyłek zwiększonego ryzyka, 2) dokonywanie ich weryfikacji, 3) formułowanie komunikatu i przesyłanie go do biura ELO państwa miejsca przeznaczenia tej przesyłki, 4) odbieranie komunikatów wczesnego ostrzegania na temat przesyłek wysokiego ryzyka kierowanych do Polski z biur ELO innych krajów UE, 5) wstępną weryfikację i ocenę takich komunikatów, 6)

przekazywanie dyspozycji do jednostek terenowych z wnioskiem o przeprowadzenie sprawdzenia lub dokonanie innych czynności i 7) ewentualną koordynację takich czynności.