

MONOGRAFIE PODATKOWE



Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI

PODATEK AKCYZOWY – 72 NAJWAŻNIEJSZE POJĘCIA

WYDANIE V ZAKTUALIZOWANE



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Redakcja naukowa: Witold Modzelewski

Redaktor wydania: Marek Zagórski

**Autorzy: Martyna Betiuk, Barbara Głowacka, Joanna Kiszka,
Rafał Linka, Witold Modzelewski, Rafał Johaniuk,
Aleksandra Szczęsny, Karolina Karaś,
Katarzyna Wawrzonkiewicz**

PODATEK AKCYZOWY – 72 NAJWAŻNIEJSZE POJĘCIA

Wydanie V zaktualizowane

Warszawa 2024 r.

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

ISBN 978-83-67172-41-7
e-ISBN 978-83-67172-42-4

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wykaz skrótów.....	5
Wstęp	9
Wstęp do wydania V	10
1. Alkohol całkowicie skażony	11
2. Alkohol etylowy.....	14
3. Alternatywny dowód dostawy wyrobów akcyzowych przemieszczanych na podstawie e-SAD	16
4. Alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy	17
5. Deklaracja podatkowa.....	19
6. Dokument zastępujący e-AD	24
7. Dokument zastępujący e-DD	25
8. Dokument zastępujący e-SAD	26
9. Dokument zastępujący raport odbioru	27
10. Dokument zastępujący raport wywozu.....	29
11. Dostawa wewnątrzspółnotowa.....	30
12. Eksport wyrobów akcyzowych	31
13. Elektroniczny administracyjny dokument (e-AD).....	34
14. Elektroniczny dokument e-DD	36
15. e-SAD	37
16. Faktura	38
17. Finalny nabywca gazowy.....	39
18. Finalny nabywca węglowy	42
19. Import samochodów osobowych	45
20. Import wyrobów akcyzowych.....	48
21. Legalizacyjne znaki akcyzy	52
22. Miejsce importu	55
23. Nabycie wewnątrzspółnotowe	58
24. Nabywca końcowy.....	61
25. Napój alkoholowy.....	67
26. Napój fermentowany.....	72
27. Nomenklatura Scalona.....	75
28. Okresowa umowa.....	80
29. Opłata paliwowa	84
30. Organy podatkowe właściwe w zakresie akcyzy	90
31. Papierosy elektroniczne	97
32. Piwo	98

33. Płyn do papierosów elektronicznych	101
34. Podatkowe znaki akcyzy	102
35. Podmiot odbierający	105
36. Podmiot pośredniczący	107
37. Podmiot prowadzący skład podatkowy	110
38. Podmiot wysyłający	111
39. Podmiot zużywający	114
40. Podstawa opodatkowania.....	118
41. Pośredniczący podmiot gazowy.....	125
42. Pośredniczący podmiot olejowy	127
43. Pośredniczący podmiot tytoniowy.....	129
44. Pośredniczący podmiot węglowy	135
45. Procedura zawieszenia poboru akcyzy	137
46. Procesy mineralogiczne	144
47. Przedpłata.....	146
48. Raport odbioru	148
49. Raport wywozu	150
50. Rejestracja.....	151
51. Skład podatkowy.....	155
52. Sprzedaż.....	158
53. Stawki podatku.....	161
54. Susz tytoniowy.....	164
55. System.....	166
56. Terytorium UE	168
57. Ubytki wyrobów akcyzowych	170
58. Uprawniony odbiorca.....	175
59. Uprawniony wysyłający.....	176
60. Uproszczony dokument towarzyszący.....	177
61. Wiążąca informacja akcyzowa (WIA).....	180
62. Wiążąca informacja taryfowa (WIT)	184
63. Wino.....	186
64. Wyroby akcyzowe.....	188
65. Wyroby gazowe	190
66. Wyroby nowatorskie	193
67. Wyroby pośrednie	196
68. Wyroby węglowe	198
69. Wysyłający podmiot zagraniczny	201
70. Zabezpieczenie akcyzowe.....	204
71. Zarejestrowany odbiorca.....	209
72. Zarejestrowany wysyłający.....	211
Bibliografia	213

Wykaz skrótów

BISP – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”

CEIDG – Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej

CN – Combined Nomenclature (Nomenklatura Scalona)

CRPA – Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych

Dyrektor KIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

dyrektywa 92/12/EWG – dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179, ze zm.)

dyrektywa 92/83/EWG – dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206, ze zm.)

dyrektywa 92/84/EWG – dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 29, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213, ze zm.)

dyrektywa 2003/96/WE – dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, ze zm.)

dyrektywa 2008/118/WE – dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/WE (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm.)

dyrektywa 2011/64/UE – dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24)

dyrektywa 2014/40/UE – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz. Urz. UE L 127 z 29.04.2014, s. 1, ze zm.)

dyrektywa 2020/262 – dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz. Urz. UE L 58 z 27.02.2020, s. 4, ze zm.)

EMCS – Excise Movement and Control System (System Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych)

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

k.c. albo **Kodeks cywilny** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)

Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

KRS – Krajowy Rejestr Sądowy

NBP – Narodowy Bank Polski

NIP – numer identyfikacji podatkowej

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)

PESEL – Powszechny Elektroniczny System Ewidencji Ludności wprowadzony ustawą z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1191)

PKWiU – klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.)

Prawo energetyczne – ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1385 ze zm.)

Prawo przedsiębiorców – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)

PUESC – Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych

rozporządzenie delegowane 2015/2446 – rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, s. 1, ze zm.)

rozporządzenie nr 684/2009 – rozporządzenie 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, s. 24)

rozporządzenie nr 952/2013 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, ze zm.)

rozporządzenie nr 2658/87 – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w

- sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, ze zm.)
- rozporządzenie nr 2913/92** – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307, ze zm.)
- rozporządzenie nr 3037/90** – rozporządzenie 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, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 177, ze zm.)
- rozporządzenie nr 3199/93** – rozporządzenie Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 288 z 23.11.1993, s. 12; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 249)
- rozporządzenie wykonawcze nr 162/2013** – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 162/2013 z dnia 21 lutego 2013 r. zmieniające załącznik do rozporządzenia (WE) nr 3199/93 w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. UE L 49 z 22.02.2013, s. 55)
- rozporządzenie z dnia 7 czerwca 2019 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1753)
- RP** – Rzeczpospolita Polska
- TFUE** – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47)
- TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- TUE** – Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13)
- UE** – Unia Europejska
- ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.** – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
- ustawa z dnia 6 marca 2018 r.** – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 470)
- ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r.** – ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2427)

- ustawa z dnia 9 marca 2017 r.** – ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 104)
- ustawa z dnia 11 marca 2004 r.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
- ustawa z dnia 19 lipca 2019 r.** – ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1556)
- ustawa z dnia 20 lipca 2018 r.** – ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 1697)
- ustawa z dnia 22 lipca 2010 r.** – ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 151, poz. 1013)
- ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r.** – ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.)
- ustawa z dnia 26 października 2000 r.** – ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 380)
- ustawa z dnia 27 października 1994 r.** – ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2483 ze zm.)
- ustawa z dnia 29 lipca 2005 r.** – ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 646)
- WIA** – wiążąca informacja akcyzowa
- WIT** – wiążąca informacja taryfowa
- WSA** – wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

W niniejszej książce dokonano syntetycznej analizy 72 najważniejszych pojęć z zakresu podatku akcyzowego, który obowiązuje w naszym kraju na mocy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. W tym celu odwołano się do prawa pozytywnego uregulowanego w powyższej ustawie, aktach wykonawczych wydanych na jej podstawie, a także w prawie UE. Uwzględniono również poglądy prawne istotne dla zdefiniowania tych pojęć, wynikające z judykatury krajowej i wspólnotowej, interpretacji urzędowych oraz WIA.

Najistotniejszą misją niniejszej książki jest sformułowanie autorskich definicji pojęć, które mają kluczowe znaczenie dla konstrukcji podatku akcyzowego, tym bardziej że mogą one – podobnie jak w przypadku innych podatków – ulegać częstym zmianom w przyszłości.

Autorzy opracowania, będący pracownikami Instytutu Studiów Podatkowych specjalizującymi się w problematyce podatku akcyzowego, wykorzystali ćwierćwiecze doświadczeń praktycznych Instytutu, w tym dorobek piśmiennictwa publikowanego głównie w BISP oraz w publikacjach zwartych, a zwłaszcza wznawiany i aktualizowany od kilkunastu lat komentarz do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Instytut jest również wydawcą jedyne w kraju publikowanego w formie elektronicznej miesięcznika „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP”, który jest poświęcony wyłącznie temu podatkowi.

Podatek akcyzowy bezspornie sprawia podmiotom prawa podatkowego, organom skarbowym i sądom wiele problemów praktycznych i interpretacyjnych, a z jego stosowaniem wiąże się często istotne ryzyko podatkowe dla przedsiębiorców, doradców podatkowych oraz biur rachunkowych. Mamy nadzieję, że niniejsza publikacja przyczyni się do stabilizacji i przewidywalności jego praktyki judykacyjnej.

W pracy uwzględniono stan prawny na dzień 1 stycznia 2024 r., w tym zmiany wprowadzone ustawą z dnia 9 grudnia 2021 r. oraz ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r.

Wydawca i autorzy będą wdzięczni za wszelkie uwagi Czytelników zainteresowanych tą publikacją, która adresowana jest do podatników, prawników i organów skarbowych. Może również być przydatna dla studentów uczelni prawnych i ekonomicznych, a zwłaszcza kierunku Prawo Finansowe i Skarbowość, prowadzonego od ponad 10 lat na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego.

Prof. Witold Modzelewski

Wstęp do wydania V

Z dniem 1 grudnia 2023 r. weszła w życie część przepisów ustawy z dnia 9 grudnia 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw. Nowelizacja ta wynika m.in. z konieczności implementacji dyrektywy 2020/262 do polskiego porządku prawnego. Zasadniczą zmianą wprowadzaną przez powyższą dyrektywę jest skomputeryzowanie procedur stosowanych na potrzeby wewnątrzunijnych przemieszczeń wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji, które mają być dostarczone do celów handlowych. Mocą ustawy z dnia 9 grudnia 2021 r. wprowadzono zmiany związane z wdrożeniem Systemu AIS/IMPORT (Automatyczny System Importu), dostosowanego do zmian w unijnych przepisach celnych.

Ponadto w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, od dnia 1 stycznia 2024 r. zostały wprowadzone zmiany w zakresie wiążących informacji akcyzowych, zmiany te uwzględniono w niniejszym wydaniu.

1. Alkohol całkowicie skażony

1.1. Alkohol całkowicie skażony jest wyrobem akcyzowym, który jest zwolniony od akcyzy¹. Zgodnie z art. 30 ust. 9 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. zwalnia się od akcyzy alkohol etylowy całkowicie skażony²:

- 1) produkowany na terytorium kraju, nabywany wewnątrzspółnotowo oraz importowany, jeżeli został całkowicie skażony środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich UE,
- 2) nabywany wewnątrzspółnotowo, jeżeli został całkowicie skażony dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie UE, w którym skażenie następuje,
- 3) produkowany na terytorium kraju oraz importowany, jeżeli został całkowicie skażony dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez RP.

1.2. W interpretacji ogólnej wydanej w dniu 9 września 2014 r. Minister Finansów stwierdził, że na terytorium kraju alkohol etylowy całkowicie skażony może być zwolniony od akcyzy wyłącznie wówczas, gdy został skażony środkiem skażającym stosowanym we wszystkich państwach członkowskich (tzw. euroskażalnikiem) lub środkami skażającymi zgłoszonymi przez Polskę dla celów całkowitego skażenia alkoholu etylowego. Stanowisko takie prezentuje również Komisja Europejska³.

Z kolei w wyroku z dnia 14 czerwca 2016 r. NSA zauważył, że: „Prawo do zwolnienia od podatku akcyzowego ustawodawca krajowy powiązał ze środkami dopuszczonymi do skażenia alkoholu etylowego, a środki te zostały wskazane w treści załącznika do rozporządzenia nr 3199/93 zmienionego rozporządzeniem [wykonawczym] nr 162/2013, mającego moc wiążącą dla wszystkich państw członkowskich i nakładającą na nie obowiązek bezpośredniego stosowania. Tym samym skoro art. 30 ust. 9 pkt 1 u.p.a.⁴ zwalnia z podatku akcyzowego alkohol etylowy skażony środkami wymienionymi w zmienionym załączniku do rozpo-

¹ *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, W. Modzelewski (red.), wyd. 4, Warszawa 2015, s. 169: „Zwolniony z akcyzy jest alkohol etylowy skażony zgodnie z przepisami krajowymi oraz zgodnie z przepisami wewnętrznymi innych państw członkowskich”.

² Tamże, s. 200: „Zwolnienie od akcyzy skażonego alkoholu oraz napojów alkoholowych używanych do produkcji, leków, olejków eterycznych, mieszanin substancji zapachowych, artykułów spożywczych. Ustawa zwalnia od akcyzy napoje alkoholowe skażone środkami określonymi przez MF. Skażenie alkoholu powoduje, że wyrób ten nie nadaje się do spożycia przez ludzi [...]. Zwolnienia z akcyzy w odniesieniu do skażonego alkoholu stosuje się w przypadku, gdy skażony alkohol dostarczany jest ze składu podatkowego do podmiotu zużywającego lub jest zużywany przez skład podatkowy”.

³ Interpretacja ogólna Nr PA3/9000/37/2014/FLL/12 Ministra Finansów z dnia 9 września 2014 r. w sprawie zwolnienia od akcyzy alkoholu etylowego całkowicie skażonego, określonego w art. 30 ust. 9 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2014 r. poz. 752), Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 32.

⁴ Tj. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. (przyp. red.).

rzządzenia nr 3199/93, to zwolnieniu podlega alkohol etylowy skażony według procedur stosowanych we wszystkich państwach członkowskich (procedura I) jak i według dodatkowych procedur (procedury II), bowiem w ramach tych procedur stosowane są środki dopuszczone do skażenia alkoholu etylowego wskazane w załączniku⁵.

1.3. W piśmiennictwie prawnopodatkowym wskazuje się, że: „[...] mocą ustawy nowelizującej⁶ dokonano wyodrębnienia w art. 30 ust. 9 pkt 1 ustawy poszczególnych czynności, którym przypisano jednocześnie sposoby skażenia. I tak, w przypadku produkcji na terytorium kraju, nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz importu przewidziano, że zwolnieniu od akcyzy podlegać będzie alkohol etylowy całkowicie skażony środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich UE (tzw. euroskażalnikiem). Odpowiednio w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego ustalono zwolnienie od akcyzy alkoholu etylowego całkowicie skażonego dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie UE, w którym skażenie następuje. Natomiast w stosunku do produkcji na terytorium kraju oraz importu przyjęto, że zwolnieniu od akcyzy podlega alkohol etylowy całkowicie skażony dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez Polskę – na podstawie rozporządzenia [nr] 3199/93⁷”.

W *Komentarzu do ustawy o podatku akcyzowym* wskazano natomiast, że „ustawa zwalnia od akcyzy napoje alkoholowe skażone środkami określonymi przez MF. Skażenie alkoholu powoduje, że wyrób ten nie nadaje się do spożycia przez ludzi [...]. Zwolnienia z akcyzy w odniesieniu do skażonego alkoholu stosuje się w przypadku, gdy skażony alkohol dostarczany jest ze składu podatkowego do podmiotu zużywającego lub jest zużywany przez skład podatkowy⁸”.

1.4. Alkohol całkowicie skażony jest zwolniony od akcyzy, gdy jest skażony zgodnie z **metodami skażenia stosowanymi we wszystkich państwach członkowskich UE (euroskażalnikami)**, wymienionymi w treści załącznika do rozporządzenia nr 3199/93, zmienionego rozporządzeniem wykonawczym nr 162/2013, jak również zgodnie z dodatkowymi procedurami skażenia dopuszczonymi przez Polskę.

Oprócz tego z dniem 1 stycznia 2022 r., na mocy ustawy z dnia 9 grudnia 2021 r., w art. 32 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. prawodawca doprecyzował, że alkohol skażony wykorzystywany do produkcji produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi jest zwolniony od podatku, pod warunkiem że:

- 1) został dodany do produktu nieprzeznaczonego do spożycia przez ludzi lub

⁵ I GSK 1711/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/94AE5B32CA>, dostęp: 8.05.2023.

⁶ Tj. ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. poz. 937 (przyp. red.).

⁷ J. Kiszka, *Nowe warunki zwolnienia z akcyzy skażonego alkoholu etylowego*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP”, 1 czerwca 2017 r., https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-czerwiec-2017/5/, dostęp: 13.10.2020.

⁸ *Komentarz...*, W. Modzelewski (red.), dz. cyt., wyd. 4, s. 200.

- 2) jest używany do konserwacji i czyszczenia urządzeń produkcyjnych wykorzystywanych do procesu wytwarzania produktu nieprzeznaczonego do spożycia przez ludzi.

2. Alkohol etylowy

2.1. Ustawa z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych⁹ w art. 2 ust. 1 definiuje alkohol etylowy¹⁰ jako płyn alkoholowy uzyskany w wyniku destylacji po fermentacji alkoholowej produktów rolniczych albo płyn alkoholowy uzyskany w sposób syntetyczny. W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. ustawodawca w art. 93 wskazuje natomiast, że **do alkoholu etylowego w rozumieniu tej ustawy zalicza się:**

- 1) wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej;
- 2) wyroby objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00 o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości;
- 3) napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy.

2.2. Zgodnie z wyrokiem TSUE z dnia 12 grudnia 2008 r. w sprawie C-458/06 *Skatteverket v. Gourmet Classic Ltd*¹¹: „Państwa członkowskie są zobowiązane do opodatkowania akcyzą alkoholu etylowego. Definicja tego towaru została jednak ukształtowana w sposób raczej specyficzny. Z jednej strony alkohol etylowy to wszelkie produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% obj., oznaczone kodami taryfowymi CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to produkty stanowiące część produktu należącego do innego rodzaju nomenklatury scalonej. Ta część definicji odnosi się zasadniczo do wyrobów określonych mianem alkoholu etylowego w nomenklaturze scalonej. Z drugiej jednak strony alkohol etylowy w rozumieniu dyrektywy 92/83/EWG to również produkty oznaczone kodami taryfowymi CN 2204 (wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją 2009), 2205 (wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), 2206 (pozostałe napoje fermentowane (np. cydr/cidr, perry i miód

⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 463.

¹⁰ *Komentarz...*, W. Modzelewski (red.), dz. cyt., wyd. 4: „Zgodnie z art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. za alkohol etylowy uważa się:

- 1) wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej;
- 2) wyroby objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00, o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości;
- 3) napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy”.

¹¹ ECLI:EU:C:2008:338, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0458>, dostęp: 8.05.2023.

pitny); mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 22% obj.¹².

2.3. W piśmiennictwie prawnopodatkowym wskazuje się, że: „W świetle definicji zawartej w art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. za alkohol etylowy uznaje się m.in. w każdym przypadku czysty alkohol etylowy i wszelkie wyroby o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, sklasyfikowane do pozycji CN 2208 i 2207, a ponadto alkohol etylowy zawarty (w ilości powyżej 1,2% objętości) w innych wyrobach, objętych innymi pozycjami CN niż wskazane powyżej (np. w aromatach, lekach itp.)”¹³.

2.4. Z uwagi na różnorodność definicji przez alkohol etylowy należy zatem rozumieć zarówno **alkohol otrzymywany w wyniku destylacji po fermentacji skrobi lub cukru lub pozyskany w sposób syntetyczny, jak i wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208**¹⁴, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej, wyroby objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00¹⁵, o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości, czy też napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy.

¹² K. Lasiński-Sulecki, w: *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, W. Nykiel, A. Zalański (red. nauk.), Warszawa 2014, s. 1533.

¹³ J. Kiszka, *Podmiot opodatkowany akcyzą z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego aromatów zawierających alkohol etylowy*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” nr 29, 3 października 2020 r., https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-29-2020/12/, dostęp: 13.10.2020.

¹⁴ CN 2207: alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub większej; alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe, o dowolnej mocy, skażone. CN 2208: alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj.; wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe.

¹⁵ CN 2204: wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy, inny niż ten objęty pozycją 2009. CN 2205: wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi. CN 2206 00: pozostałe napoje fermentowane (np. cydr/cidr, perry i miód pitny); mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone.

3. Alternatywny dowód dostawy wyrobów akcyzowych przemieszczanych na podstawie e-SAD

Jest to potwierdzenie wydane przez właściwe organy podatkowe na terytorium kraju lub przez właściwe władze państwa członkowskiego UE, dotyczące przemieszczania wyrobów akcyzowych odebranych przez odbiorcę, zawierające w szczególności określenie rodzaju, ilości oraz kodów Nomenklatury Scalonej (CN) tych wyrobów, datę ich odbioru, a także dane identyfikacyjne podmiotu, który wyroby te odebrał.

4. Alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy

4.1. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 30a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. alternatywnym dowodem zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy¹⁶ jest wydane przez **właściwe organy podatkowe na terytorium kraju lub przez właściwe organy państwa członkowskiego potwierdzenie, że wyroby akcyzowe** wysłane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy **zostały odebrane przez odbiorcę** albo zostały wyprowadzone poza terytorium UE. Potwierdzenie to zawiera w szczególności określenie rodzaju, ilości oraz kodów CN tych wyrobów, datę ich odbioru lub wyprowadzenia poza terytorium UE, a także dane identyfikacyjne podmiotu, który wyroby te odebrał, albo oznaczenie organu celnego, który nadzorował ich wyprowadzenie poza terytorium UE, wraz z danymi identyfikacyjnymi podmiotu, który dokonał ich eksportu.

4.2. Alternatywnym dowodem zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy jest dokument wydany przez właściwe organy podatkowe na terytorium kraju lub przez właściwe organy państwa członkowskiego. Celem wydania tego dokumentu jest potwierdzenie odbioru bądź wyprowadzenia poza terytorium UE wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

4.3. Od dnia 13 lutego 2023 r. zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 30a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. alternatywnym dowodem zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy jest wydane przez właściwe organy podatkowe na terytorium kraju lub przez właściwe organy państwa członkowskiego **potwierdzenie, że wyroby akcyzowe** wysłane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy **zostały odebrane przez odbiorcę** albo **zostały wyprowadzone poza terytorium UE** bądź **zostały objęte procedurą tranzytu zewnętrznego**. Potwierdzenie to zawiera w szczególności określenie rodzaju, ilości oraz kodów CN tych wyrobów, datę ich odbioru lub wyprowadzenia poza terytorium UE albo objęcia procedurą

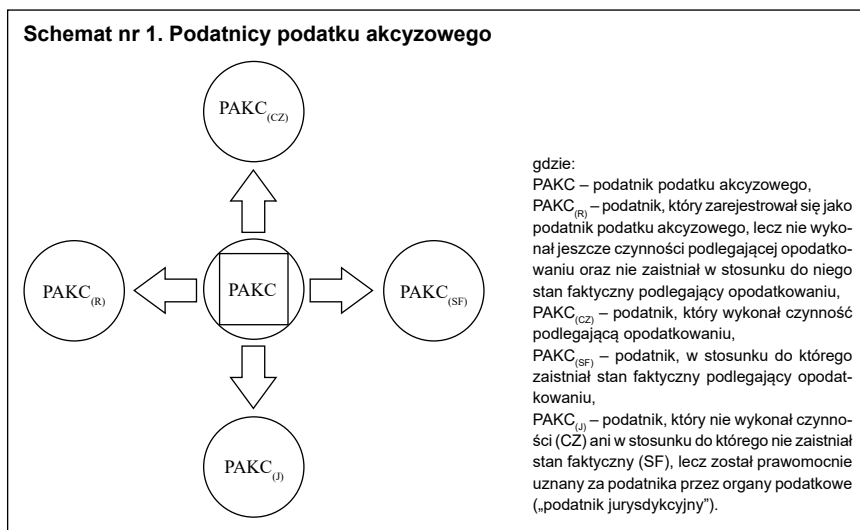
¹⁶ M. Zagórski, *Alternatywny dowód zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy*, <http://focusfinance.pl/alternatywny-dowod-zakonczenia-procedury-zawieszenia-poboru-akcyzy/>, dostęp: 15.10.2020: „Alternatywnym dowodem zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy jest wydane przez właściwe organy podatkowe na terytorium kraju lub przez właściwe organy państwa członkowskiego potwierdzenie, że wysłane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe zostały odebrane przez odbiorcę, albo że zostały wyprowadzone poza terytorium Unii Europejskiej, zawierające w szczególności:

- określenie rodzaju, ilości oraz kodów Nomenklatury Scalonej (CN) tych wyrobów,
- datę ich odbioru lub wyprowadzenia poza terytorium Unii Europejskiej, a także
- dane identyfikacyjne podmiotu, który wyroby te odebrał, albo
- oznaczenie urzędu celnego, który nadzorował ich wyprowadzenie poza terytorium Unii Europejskiej, wraz z danymi identyfikacyjnymi podmiotu, który dokonał ich eksportu”.

tranzytu zewnętrznego, a także dane identyfikacyjne podmiotu, który wyroby te odebrał, albo oznaczenie organu celnego, który nadzorował ich wyprowadzenie poza terytorium UE, wraz z danymi identyfikacyjnymi podmiotu, który dokonał ich eksportu albo objął je procedurą tranzytu zewnętrznego.

5. Deklaracja podatkowa

5.1. Zgodnie z art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej ustawodawca przez pojęcie „deklaracji” rozumie „zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci”.

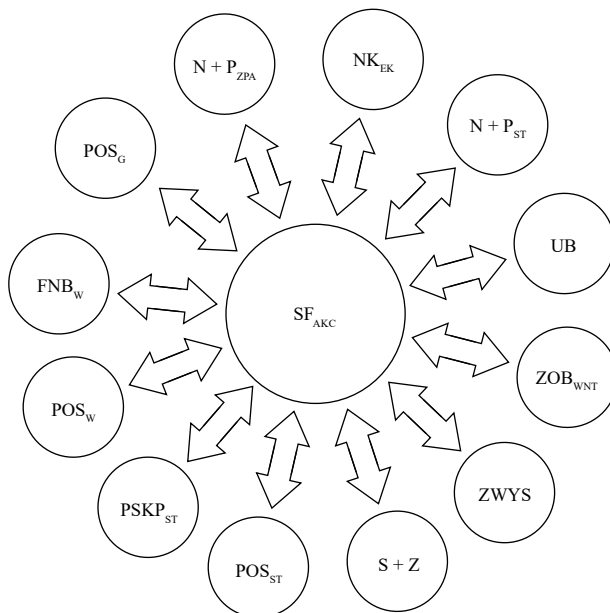


5.2. W wyroku z dnia 3 listopada 2015 r. WSA w Gdańsku stwierdził, że: „Zgodnie z art. 3 pkt 5 O.p.¹⁷, ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach, rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Zgodnie z poglądami doktryny, charakter deklaracji nie jest jednolity. Deklaracje służą bowiem głównie przekazywaniu informacji wymaganych prawem, a ze względu na fakt, że ich przedmiotem mogą [być] różnego rodzaju informacje, skutki prawne z tym związane zależą od konkretnego rozwiązania jakie ustawodawca przyjął w stosunku do danego rodzaju deklaracji.

¹⁷ Tj. Ordynacji podatkowej (przyp. red.).

Schemat nr 2. Najważniejsze stany faktyczne podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym



gdzie:

SF_{AKC} – stany faktyczne podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym,

$N + P_{ZPA}$ – nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy (ZPA), od których nie została zapłacona akcyza,

NK_{EK} – zużycie przez nabywcę końcowego energii elektrycznej, od której nie została zapłacona akcyza,

$N + P_{ST}$ – nabycie lub posiadanie przez podmiot niebędący składem podatkowym, podmiotem pośredniczącym (POS_{st}), rolnikiem lub grupą podmiotów produkujących susz tytoniowy suszu tytoniowego (ST), od którego nie została zapłacona akcyza,

UB – ubytki lub całkowite zniszczenie wyrobu akcyzowego w przypadkach określonych w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r.,

ZOB_{WNT} – nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobu (WNT) przez zarejestrowanego odbiorcę (ZOB) na rzecz innego podmiotu,

ZWYS – wysyłka przez zarejestrowanego wysyłającego wyrobu akcyzowego z miejsca importu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (ZPA),

S+Z – sprzedaż lub zużycie wyrobu węglowego uzyskanego w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary,

POS_{ST} – zużycie suszu tytoniowego (ST) przez pośredniczący podmiot tytoniowy,

$PSKP_{ST}$ – zużycie suszu tytoniowego przez podmiot prowadzący skład podatkowy (PSKP) do innych celów niż produkcja wyrobów tytoniowych,

POS_W – użycie wyrobu węglowego przez pośredniczący podmiot węglowy,

FNB_W – wymienione w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. zdarzenia dotyczące finalnego nabywcy innego wyrobu węglowego albo gazowego określonego w ustawie,

POS_G – zużycie wyrobów gazowych przez pośredniczący podmiot gazowy.

Przedmiotem deklaracji podatkowej mogą być następujące informacje:
 1) informacje o faktach, zdarzeniach – mających znaczenie dla powstawania i wysokości zobowiązania podatkowego; 2) informacje o decyzjach (aktach woli), jakie w odniesieniu do swojego statusu podatkowoprawnego podjął podatnik;

3) obliczenia arytmetyczne, w szczególności obliczenie kwoty podatku; 4) informacje dotyczące kwestii techniczno-organizacyjnych (np. imię i nazwisko podatnika, jego NIP i adres) (por. L. Etel w «Ordynacja podatkowa. Komentarz» publ. LEX, 2013).

Określona w treści art. 3 pkt 5 O.p. treść definicji legalnej deklaracji wskazuje, że pojęcie to powinno być interpretowane w znaczeniu szerokim, co potwierdza jednolite w tym zakresie orzecznictwo.

Definicje legalne zamieszczone w Dziale 1 Ordynacji podatkowej mają zastosowanie do wszystkich ustaw podatkowych, a także innych niż podatkowe, jeżeli zgodnie z przepisami tych ustaw stosuje się do nich w określonym zakresie przepisy Ordynacji podatkowej. Jednocześnie, na podstawie art. 6 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. [...] do postępowań w sprawach wynikających z przepisów powołanej ustawy stosuje się przepisy ustawy Ordynacja podatkowa [...].

Z istoty definicji legalnej wynika, iż nadaje ona zwrotowi taki sens, który najbardziej odpowiada celowi, jaki chce osiągnąć prawodawca. Dla ustalenia pojęcia deklaracji, prawodawca posługuje się różnego rodzaju nazwami (zeznania, wykazy, informacje), które mają już utrwalone znaczenie. Ich cechą wspólną jest to, że mają stanowić oświadczenie wiedzy podatnika co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu¹⁸.

5.3. W interpretacji indywidualnej z dnia 15 lutego 2019 r. Dyrektor KIS wskazał, że: „Deklaracje podatkowe składają się z formularza głównego AKC-4/AKC-4zo oraz z formularzy szczegółowych o podatku akcyzowym, dotyczących poszczególnych grup wyrobów akcyzowych. Podatek akcyzowy od alkoholu etylowego rozlicza się na deklaracji AKC-4/A (wzór deklaracji został określony w załączniku nr 2 ww. rozporządzenia¹⁹).

Deklaracja AKC-4/A – poza pozycjami przeznaczonymi do identyfikacji podatnika – składa się z czterech części:

1. część C deklaracji przeznaczona jest na obliczenie wysokości podatku,
2. część D deklaracji przeznaczona jest na rozliczenie podatku akcyzowego,
3. część E deklaracji przeznaczona jest na wykazanie informacji o wpłatach dziennych,
4. część F deklaracji przeznaczona jest na obliczenie wysokości podatku akcyzowego od poszczególnych wyrobów.

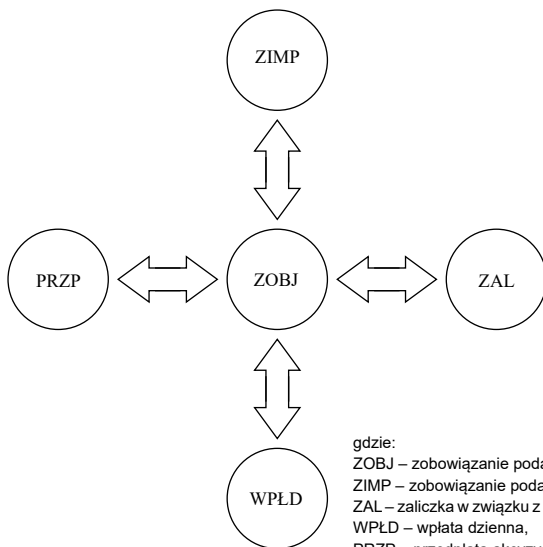
Dane wynikające z ww. części deklaracji AKC-4/A, są następnie uwzględniane w deklaracji AKC-4/AKC-4zo, w celu globalnego rozliczenia podatku akcyzowego przez podatnika za dany okres rozliczeniowy²⁰.

¹⁸ I SA/Gd 889/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D55136C48A>, dostęp: 8.05.2023.

¹⁹ Tj. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 stycznia 2018 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego oraz deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy, Dz.U. poz. 273 (przyp. red.).

²⁰ 0111-KDIB3-3.4013.265.2018.2.PK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/374719>, dostęp: 8.05.2023.

Schemat nr 3. Jednostkowe zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym



Schemat nr 4. Zobowiązania podatnika za okres podatkowy (miesiąc)

ZOB = PNALE – [PRZED + WPD + ZNA] – NAD – ZUZ

gdzie:

ZOB – skumulowane zobowiązanie podatnika w podatku akcyzowym za okres podatkowy,

PNALE – podatek należny z tytułu zdarzeń podlegających opodatkowaniu, które wystąpiły w okresie rozliczeniowym nieobjętym przedpłatą,

PRZED – przedpłata akcyzy z tytułu zdarzeń wymienionych w art. 22 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.,

WPD – wpłaty dzienne (art. 23 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.),

ZNA – wartość znaków akcyzy naniesionych na opakowania jednostkowe w przypadkach określonych w art. 21 ust. 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.,

NAD – niezwrócona nadwyżka wpłat za poprzedni okres rozliczeniowy z tytułu rozliczenia skumulowanego zobowiązania podatkowego,

ZUZ – zapłacona akcyza od zużytych do produkcji wyrobu akcyzowego składników będących wyrobami akcyzowymi.

W *Komentarzu do ustawy o podatku akcyzowym* wskazano, że: „Przepis ten²¹ wprowadza zasadę ogólną, głoszącą, że każdy podatnik akcyzy jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, do złożenia właściwemu UC²² wypełnionych prawidłowo deklaracji podatkowych według ustalonego wzoru oraz obliczenia i wpłaty akcyzy na rachunek właściwej IC²³. Musi to nastąpić za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (a razem z nim zobowiązanie podatkowe). Oznacza to, że np. w przypadku konieczności zadeklarowania, obliczenia i uisz-

²¹ Tj. art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. (przyp. red.).

²² Tj. naczelnikowi urzędu celnego (przyp. red.).

²³ Tj. izby celnej (przyp. red.).