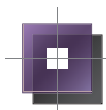


AKCYZA 2014

Z WYJAŚNIENIAMI EKSPERTÓW
Z KANCELARII
PARULSKI I WSPÓLNICY
DORADCY PODATKOWI



PARULSKI & WSPÓLNICY
DORADCY PODATKOWI

POD REDAKCJĄ
SZYMONA PARULSKIEGO
I WOJCIECHA KROKA



OFICyna
PRAWA
POLSKIEGO

BIBLIOTEKA FINANSOWO-KSIĘGOWA

Akcyza 2014

Z WYJAŚNIENIAMI EKSPERTÓW
Z KANCELARII
PARULSKI I WSPÓLNICY
DORADCY PODATKOWI

Pod redakcją
Szymona Parulskiego i Wojciecha Kroka



Redaktor Naczelna Grupy Czasopism

Ewa Matyszewska

Redaktor

Ewa Matyszewska

Ujednolicone teksty aktów prawnych

Bogdan Świąder

Wydawca

Norbert Pawlikowski

Korekta

Zespół

ISBN: 978-83-269-2719-5

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa, tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

DTP: Leszek Ogrodowczyk

Druk: Miller Druk sp. z o.o.

Książka „Akcyza 2014” chroniona jest prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w książce bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Informujemy, że Państwa dane osobowe będą przetwarzane przez Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie przy ul. Łotewskiej 9a w celu realizacji niniejszego zamówienia oraz do celów marketingowych – przesyłania materiałów promocyjnych dotyczących innych produktów i usług. Mają Państwo prawo do wglądu oraz poprawiania swoich danych, a także do wyrażenia sprzeciwu wobec ich przetwarzania do celów promocyjnych. Podanie danych jest dobrowolne. Zapewniamy, że Państwa dane nie będą przekazywane bez Państwa wiedzy i zgody innym podmiotom.

Spis treści

Komentarze ekspertów	5
Ustawa o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (tekst jednolity Dz.U. z 2011 r. nr 108, poz. 626) (zmiany: Dz.U. z 2011 r. nr 120, poz. 690, nr 171, poz. 1016, nr 205, poz. 1208, nr 232, poz. 1378 i nr 291, poz. 1707; Dz.U. z 2012 r. poz. 1342, poz. 1456; Dz.U. z 2013 r. poz. 939, poz. 1231; poz. 1645)	31
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. z 2013 r. poz. 212) (zmiany: Dz.U. z 2013 r. poz. 1580)	109
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie warunków stosowania niektórych zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. z 2013 r. poz. 1109)	119
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2013 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz.U. z 2013 r. poz. 1108)	120
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 158, poz. 1065)	127
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie ewidencji energii elektrycznej (Dz.U. nr 32, poz. 243) (zmiany: Dz.U. z 2010 r. nr 157, poz. 1057)	136
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie warunków prowadzenia składów podatkowych oraz ewidencji przez podmioty prowadzące składy podatkowe (Dz.U. nr 32, poz. 231) (zmiany: Dz.U. z 2010 r. nr 235, poz. 1545; Dz.U. z 2012 r. poz. 1525; Dz.U. z 2013 r. poz. 225)	137
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 166) (zmiany: Dz.U. z 2013 r. poz. 1086)	139
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2013 r. w sprawie norm dopuszczalnych ubytków wyrobów węglowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1087)	146
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz.U. nr 160, poz. 1076)	147
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie określenia przypadków, w których stosuje się niższy poziom zabezpieczenia akcyzowego, przypadków i warunków, w których obciążenie zabezpieczenia generalnego lub zwolnienie go z tego obciążenia odnotowuje podmiot obowiązany do jego złożenia, oraz przypadków, w których nie odnotowuje się obciążenia zabezpieczenia generalnego (Dz.U. nr 157, poz. 1059)	160
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego (Dz.U. nr 158, poz. 1063)	161
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (Dz.U. nr 159, poz. 1071) (zmiany: Dz.U. z 2012 r. poz. 1524)	165
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie przypadków, w których podmioty nie muszą spełniać dodatkowych warunków uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (Dz.U. nr 32, poz. 232)	185
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2010 r. w sprawie warunków dotyczących miejsca odbioru wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 156, poz. 1048)	185
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz.U. nr 157, poz. 1054)	186
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2013 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. z 2013 r. poz. 56) (zmiany: Dz.U. z 2013 r. poz. 1167)	186
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (Dz.U. nr 157, poz. 1055) (zmiany: Dz.U. z 2012 r. poz. 1074)	215
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 157, poz. 1053)	216
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie niektórych ewidencji wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 158, poz. 1062) (zmiany: Dz.U. z 2013 r. poz. 226)	218
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2013 r. w sprawie wyrobów akcyzowych, w przypadku których podatnicy mogą stosować kwartalny okres rozliczeniowy (Dz.U. z 2013 r. poz. 1276)	220
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2010 r. w sprawie informacji umieszczanych w Systemie oraz w e-AD (Dz.U. nr 229, poz. 1501)	220

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2010 r. w sprawie postępowania w przypadku niedostępności Systemu oraz po przywróceniu jego dostępności, a także określenia przypadku, w którym podmiot wysyłający ma obowiązek dokonania zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 241, poz. 1617)	222
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie trybu przekazania znaków akcyzy następcom prawnym lub podmiotom przekształconym (Dz.U. z 2012 r. poz. 1522)	223
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie wzorów treści gwarancji bankowych i ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe (Dz.U. nr 158, poz. 1064)	223
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa (Dz.U. nr 32, poz. 224)	227
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie informacji o liczbie papierosów poszczególnych marek i ilości tytoniu do palenia oznaczonych maksymalną ceną detaliczną (Dz.U. nr 257, poz. 1734)	228
Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2013 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów na rok 2014 (M.P. z 2013 r. poz. 962)	228
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2013 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego, deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy oraz informacji o wyrobach akcyzowych w składzie podatkowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1278)	229
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie wykazu i terytorialnego zasięgu działania urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi do wykonywania zadań w zakresie akcyzy na terytorium kraju (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 332)	230
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie wykazu i terytorialnego zasięgu działania urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi w zakresie spraw dotyczących znaków akcyzy (Dz.U. nr 32, poz. 221)	233
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2009 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 417)	234
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 maja 2010 r. w sprawie kontroli niektórych wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 86, poz. 555), (zmiany: Dz.U. z 2010 r. nr 157, poz. 1058, nr 249, poz. 1666; Dz.U. z 2012 r. poz. 587; Dz.U. z 2013 r. poz. 725)	237

System poboru akcyzy w Polsce po zmianach w 2013 roku



Szymon Parulski
doradca podatkowy



Wojciech Krok
doradca podatkowy

Rok 2013 obfitował w wiele zmian przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Co do zasady zmiany te, poza podwyżkami stawek akcyzy na napoje spirytusowe oraz wyroby tytoniowe od 1 stycznia 2014 r., można uznać za korzystne dla podatników akcyzy.

Największe modyfikacje nastąpiły w systemie opodatkowania akcyzą wyrobów węglowych. System, który wszedł w życie na początku 2012 roku był bowiem bardzo rygorystyczny i formalistyczny. Co więcej, nie był dostosowany do specyfiki branży węglowej. W efekcie branża ta oraz podmioty zużywające węgiel były przez ponad 20 miesięcy stosowania przepisów akcyzowych dosłownie sparaliżowane. Setki tysięcy dokumentów dostawy krążyły – mówiąc dosłownie – bez celu. Biorąc pod uwagę, że większość wyrobów węglowych w Polsce korzystała ze zwolnienia od akcyzy, a ta niewielka, pozostała część była obłożona stosunkowo niskim podatkiem, to wprowadzenie tak rygorystycznego systemu można uznać za istotny błąd ustawodawcy. Niestety w 2011 roku trwała gorączka przedwyborcza i minister finansów wybrał jakby się zdawało mniejsze zło. Postanowił doprowadzić do szybkiego uchwalenia jakichkolwiek przepisów, aby uniknąć paraliżu, jakim byłby zupełny brak przepisów. Ówczesna ustawa przewidywała bowiem automatyczne wygaśnięcie bezwarunkowego zwolnienia dla wyrobów węglowych. W efekcie całość wyrobów węglowych byłaby opodatkowana i to już na pierwszym etapie obrotu.

Wydawałoby się więc, że system, który wszedł w życie 2 stycznia 2012 r., był zły, ale jego brak byłby jeszcze gorszy.

Liberalizacja przepisów węglowych

Od 20 września 2013 r. obowiązuje jednak zupełnie nowy, istotnie zliberalizowany, system obrotu wyrobami węglowymi. Przede wszystkim zgodnie z prawem unijnym opodatkowana jest tylko sprzedaż między pośredniczącym podmiotem węglowym a finalnym nabywcą węglowym, czyli między ostatnim pośrednikiem w łańcuchu a podmiotem, który zużyje nabyty węgiel. Co więcej, również ta sprzedaż została istotnie odformalizowana. Każdej dostawie nie musi już towarzyszyć akcyzowy dokument dostawy. Mogą go bowiem zastąpić faktury wystawiane do celów VAT. Również podmioty zużywające mogą odetchnąć z ulgą, że nie muszą prowadzić ewidencji wyrobów węglowych, a ewentualne straty, jeżeli wystąpią, będą opodatkowane, tylko jeżeli organ podatkowy udowodni zużycie do celów opodatkowanych.

Koniec bezwarunkowego zwolnienia dla gazu

Kolejna istotna zmiana nastąpiła w zakresie opodatkowania wyrobów gazowych. Do końca października 2013 roku wyro-

by gazowe, czyli gaz ziemny i pozostałe węglowodory gazowe były bezwarunkowo zwolnione od akcyzy. 1 listopada 2013 r. upłynął jednak okres przejściowy przyznany Polsce w momencie naszego wejścia do Unii Europejskiej. Aby całość gazu nie podlegała opodatkowaniu akcyzą, niezbędna była nowelizacja ustawy i wprowadzenie kompleksowego systemu podatku akcyzowego od wyrobów gazowych. Ministerstwo Finansów przez długi czas nie chciało wyjawić swojej propozycji co do zakresu zwolnień (kluczowego dla wielu branż przemysłu), jak również całego mechanizmu opodatkowania gazu (kluczowego dla stosowania jakichkolwiek zwolnień). Branża gazowa i podmioty zużywające gaz obawiały się, że podobnie jak w wyrobach węglowych, propozycja MF może być oderwana od realiów obrotu i zużycia gazu ziemnego. Całe szczęście po wielu miesiącach dyskusji MF na początku lutego 2013 roku opublikowało projekt przepisów w tym zakresie. Projekt nie był doskonały, jednak stanowił odpowiedź na większość postulatów kierowanych przez zainteresowane podmioty. W rezultacie był on dobrą podstawą do dyskusji i dalszych prac. W wyniku kilkumiesięcznych rozmów projekt nowelizacji zanim trafił do Sejmu, był już w dużej mierze dostosowany do specyfiki branży gazowej. Pozostawała jednak kwestia czasowego charakteru zwolnień od akcyzy. Resort finansów chciał zostawić sobie furtkę, aby wraz z obniżką cen gazu na giełdzie automatycznie zostały zniesione zwolnienia od akcyzy (poza obligatoryjnymi wynikającymi z prawa UE oraz zwolnieniami dla gospodarstw domowych). Taki mechanizm był bardzo niekorzystny dla wielu branż przemysłu. Całe szczęście MF, pod naciskiem m.in. Ministerstwa Gospodarki, zdecydowało się ten przepis usunąć z projektu nowelizacji. Uchwalona ustawa wprowadziła więc szeroki zakres zwolnień oraz w miarę spójny system stosowania tych zwolnień. Ze względu na przyjętą technikę legislacyjną interpretacja tych przepisów nie jest łatwa, ponieważ zakres zwolnień został podzielony na cztery różne grupy. Co więcej, zakresy tych zwolnień przedmiotowo zachodzą na siebie. W efekcie jeden podmiot zużywając gaz ziemny, może korzystać ze zwolnień na różnych podstawach prawnych. Natomiast sam system opodatkowania nie powinien rodzić wątpliwości, pod warunkiem że jasna intencja ustawodawcy zostanie prawidłowo odczytana przez organy podatkowe oraz podatników. Intencja ta była bowiem prosta – jeżeli nabywca wie, do jakich celów będzie nabywał gaz i nie będzie go odsprzedawał, wtedy powinien nabywać gaz z akcyzą w cenie lub też w zwolnieniu

od akcyzy jako finalny nabywca gazowy. Jeżeli jednak gaz ten będzie nabywany przez pośrednika lub też przez podmiot, który na etapie nabycia nie jest w stanie precyzyjnie określić struktury zużycia (opodatkowanej/zwolnionej czy ze stawką zero), wtedy taki gaz powinien być nabywany bez akcyzy, a nabywca powinien uzyskać status pośredniczącego podmiotu gazowego. Dopiero ten podmiot, dokonując odsprzedaży lub też zużywając gaz dla swoich celów, będzie samonaliczał podatek.

Akcyza w górę

Oprócz zmian dotyczących wyrobów węglowych i gazowych ustawodawca tradycyjnie, jak co roku, wprowadził zmiany wynikające z ustawy o budżecie. Zmiany te jak zwykle w większości ograniczały się do wzrostu stawek akcyzy. Tym razem oprócz wyrobów tytoniowych ustawodawca zdecydował się na wysoką podwyżkę akcyzy na napoje spirytusowe. Podwyżka ta wyniosła 15% i ma przynieść budżetowi państwa wyższe wpływy od akcyzy alkoholowej o prawie 800 mln zł. Czy tak się stanie, w dużej mierze zależy od konsumentów. Istnieje bowiem duże ryzyko, że podwyżka ta przyniesie korzyść jedynie podmiotom działającym w szarej strefie. Wzrost bowiem ceny butelki wódki o 2 złote może skłonić większą grupę społeczeństwa do sięgania po nieoakcyzowany alkohol z szarej strefy. Całe szczęście ustawodawca nie zdecydował się podwyższać akcyzy na pozostałe napoje alkoholowe. Jednak brak wzrostu akcyzy w tym zakresie wynikał bardziej z twardych kalkulacji niż realnej preferencji pozostałych kategorii napojów alkoholowych. Otóż podwyżka akcyzy na piwo czy wino musiałaby być drastyczna, aby odczuwalny był wzrost wpływów budżetowych. Wprawdzie padła propozycja wzrostu akcyzy na piwo, ale nie spotkała się z uznaniem większości posłów.

Tradycyjnie podwyżka nie ominęła również wyrobów tytoniowych. Niestety podwyżka ta była o wiele wyższa, niż wymagają tego przepisy unijne. W praktyce wyniesie ona około 10% i spowoduje wzrost cen papierosów średnio o 1 zł na paczce. Co dziwne, w tym przypadku Ministerstwo Finansów nie zakładało istotnie większych wpływów do budżetu, licząc się ze wzrostem szarej strefy. Kalkulacje takie w połączeniu z prozdrowotną polityką rządu wydają się być absurdalne. Z jednej strony MF stoi na straży polityki prozdrowotnej, a z drugiej zakłada wzrost szarej strefy, gdzie papierosy wytwarzane są poza jakąkolwiek kontrolą co do ich jakości i bezpieczeństwa dla palaczy. Należy mieć tylko nadzieję, że jest to ostatnia z tak wysokich podwyżek wyrobów tytoniowych po wejściu naszego kraju do UE – palacze i legalnie działające przedsiębiorstwa tytoniowe nie mogą być bowiem ciągle karani rosnącymi kosztami.

Jedyną zmianą akcyzową, którą ustawodawca w ustawie o budżecie zdecydował się pozytywnie uregulować dla legalnie działających przedsiębiorstw, to doprecyzowanie definicji suszu tytoniowego. Regulacje w tym zakresie wprowadzone zeszłoroczną ustawą o budżecie były nieprecyzyjne. W rezultacie podmioty działające na rynku pomimo jasnego celu ustawodawcy starały się oferować nieoakcyzowany wilgotny susz tytoniowy. W związku z tym, że definicja suszu tytoniowego nie była precyzyjna, niektóre sądy potwierdzały nieopodatkowanie wilgotnego suszu tytoniowego wbrew jasnej intencji ustawodawcy.

Od 1 stycznia 2014 r. tego rodzaju „optymalizacje” nie będą mogły mieć miejsca.

Ustawa deregulacyjna

Ostatnią grupą zmian, która nastąpi w 2014 roku, są zmiany wynikające z działań Ministerstwa Gospodarki, a więc działania deregulacyjne. W ich wyniku podatnicy produkujący czy też zajmujący się obrotem wyrobami akcyzowymi oraz samochodami osobowymi na terenie kraju lub w obrocie wewnątrz krajowym będą mogli w sposób wiążący potwierdzić klasyfikację danego produktu do celów podatku akcyzowego. Dlatego wprowadzona zostanie Wiążąca Informacja Akcyzowa. Obowiązująca bowiem Wiążąca Informacja Taryfowa wprawdzie miała od września 2010 roku zastosowanie w odniesieniu do podatku akcyzowego, jednak dyrektor Izby Celnej w Warszawie wydawał takie interpretacje zgodnie z procedurą zawartą w przepisach celnych, a więc tylko podmiotom, które wykazały, że dany towar będzie przedmiotem obrotu z państwami trzecimi (spoza UE).

W innych przypadkach uzyskanie takiej decyzji było niemożliwe. Drugą istotną zmianą będzie umożliwienie zastąpienia oświadczeń na sprzedaż oleju opałowego oświadczeniem długoterminowym złożonym w umowie. Rozwiązanie to powinno wyeliminować problemy w gospodarczym obrocie olejami opałowymi. Nadal jednak podmioty dostarczające osobom prywatnym będą musiały borykać się z oświadczeniami i ryzykiem dotyczącym jakichkolwiek uchybień w tym zakresie. Jak pokazują te dwa przykłady, zmiany proponowane przez Ministra Gospodarki są krokiem naprzód. Jednak są to tylko pojedyncze zmiany, odpowiadające na najbardziej palące problemy związane z restrykcyjnym brzmieniem lub też stosowaniem przepisów akcyzowych przez organy podatkowe czy sądy. Dlatego też niezbędna jest kompleksowa refleksja nad systemem podatku akcyzowego w Polsce, w tym nad sposobem sprawowania kontroli na podmiotami produkującymi oraz obracającymi wyrobami akcyzowymi.

2014 ma być rokiem dobrych zmian w akcyzie

Prawie 10-letnie doświadczenie w stosowaniu nowego systemu akcyzowego w Polsce pozwala już na wskazanie, które przepisy są zbyt rygorystyczne, a które wymagają doprecyzowania. W tym celu jako doradcy podatkowi, specjalizujący się w zagadnieniach akcyzy, zebraliśmy od reprezentatywnej grupy podatników uwagi dotyczące problemów w stosowaniu przepisów akcyzowych oraz o kontroli akcyzowej. Na podstawie tych zagadnień problemowych przygotowany został raport „AKCYZA – 2013 r. – kierunek pożądanych zmian”. Raport ten został przedstawiony Ministerstwu Finansów, które zgodziło się z większością postulatów. W efekcie w 2014 roku planowana jest nowelizacja ustawy. Miejmy jednak nadzieję, że te pozytywne sygnały zostaną przekute w odpowiednie projekty przepisów i regulacje te wejdą w życie jak najszybciej. Każdy dzień stosowania obecnych rozwiązań powoduje bowiem dodatkowe koszty po stronie przedsiębiorców oraz dodatkowe obowiązki po stronie funkcjonariuszy celnych. Jak najszybsze wejście w życie nowelizacji przepisów akcyzowych pozwoli na uwolnienie potencjału przedsiębiorców i skierowanie uwagi funkcjonariuszy celnych na kontrolę obszarów realnych nieprawidłowości, a nie tylko kontroli nad uczciwymi i wiarygodnymi podatnikami.

Nowelizacja systemu akcyzy od wyrobów węglowych



Konrad Staniec
starszy konsultant podatkowy

I. „Mała rewolucja” – charakter zmian w akcyzie od węgla i koksu

Od 20 września 2013 r. obowiązuje nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym dotycząca zmian systemu opodatkowania wyrobów węglowych. W odróżnieniu jednak od swoich poprzedniczek ta wprowadziła „małą rewolucję” w systemie opodatkowania i – co rzadkie przy rewolucjach – jej rezultaty okazują się niemal wyłącznie pozytywne.

Nowelizacja ustawy akcyzowej była wynikiem negatywnych doświadczeń związanych ze stosowaniem rozwiązań legislacyjnych wprowadzonych 2 stycznia 2012 r. W ich wyniku Ministerstwo Finansów postanowiło całkowicie przebudować poprzedni biurokratyczny i uciążliwy system dokumentowania obrotu wyrobami węglowymi w zwolnieniu od akcyzy. Założeniem nowego systemu jest liberalizacja i złagodzenie warunków stosowania zwolnień od akcyzy oraz ich dostosowanie do realiów obrotu gospodarczego w zakresie wyrobów węglowych.

Ustawa zmieniająca gruntownie przebudowała system opodatkowania i zwolnień od akcyzy. Co najistotniejsze, zdecydowano się na odejście od opodatkowania każdego etapu obrotu węglem (i następnie zwalniania od akcyzy każdej transakcji). Przyjęto zasadę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał dopiero na ostatnim etapie obrotu, tj. sprzedaży wyrobów węglowych do podmiotu używającego. Konsekwencją tych zmian jest całkowite odwrócenie „ciężaru” systemu, zarówno przez zmianę przedmiotu opodatkowania, jak i obowiązków związanych ze stosowaniem zwolnień od akcyzy.

II. Instytucje nowego systemu akcyzy od wyrobów węglowych

Ustawodawca zdecydował się na dość istotne zmiany dotyczące instytucji systemu opodatkowania wyrobów węglowych. Od 20 września 2013 r. w systemie akcyzy od wyrobów węglowych wprowadzono instytucję finalnego nabywcy węglowego, tj. podmiotu, który zużywa wyroby węglowe, nie będąc przy tym pośredniczącym podmiotem węglowym.

Jednocześnie w systemie utrzymano instytucję pośredniczącego podmiotu węglowego, który zdefiniowano jako podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, zajmujący się obrotem wyrobami węglowymi, a także

używający węgla do celów opodatkowanych i zwolnionych (lub do celów niepodlegających opodatkowaniu). Ta zmiana ma na celu wskazanie wprost, że możliwe jest samonaliczanie akcyzy przez podmioty, których działalność wiąże się również ze zużyciem wyrobów węglowych, lecz nie są one w stanie określić w momencie zakupu, w jakiej części nabywany węgiel będzie przeznaczony na cele zwolnione.

Przepisy nadal nakładają na podmioty mające zamiar prowadzić działalność jako pośredniczący podmiot węglowy obowiązek zawiadomienia organów o tym fakcie. Dlatego też dokonywanie np. odsprzedaży wyrobów węglowych wiąże się z koniecznością uzyskania statusu pośredniczącego podmiotu węglowego. Równocześnie podmioty, które złożyły takie zawiadomienie na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów, nie mają obowiązku robienia tego po raz drugi.

Fakt, że ustawodawca postanowił podzielić podmioty na pośredniczące podmioty węglowe i finalnych nabywców węglowych, posiada istotne konsekwencje dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego, dlatego też sprzedawcy wyrobów węglowych są każdorazowo zobowiązani do ustalenia, jaki status na gruncie ustawy ma ich nabywca.

III. Czynności opodatkowane i zwolnione od akcyzy

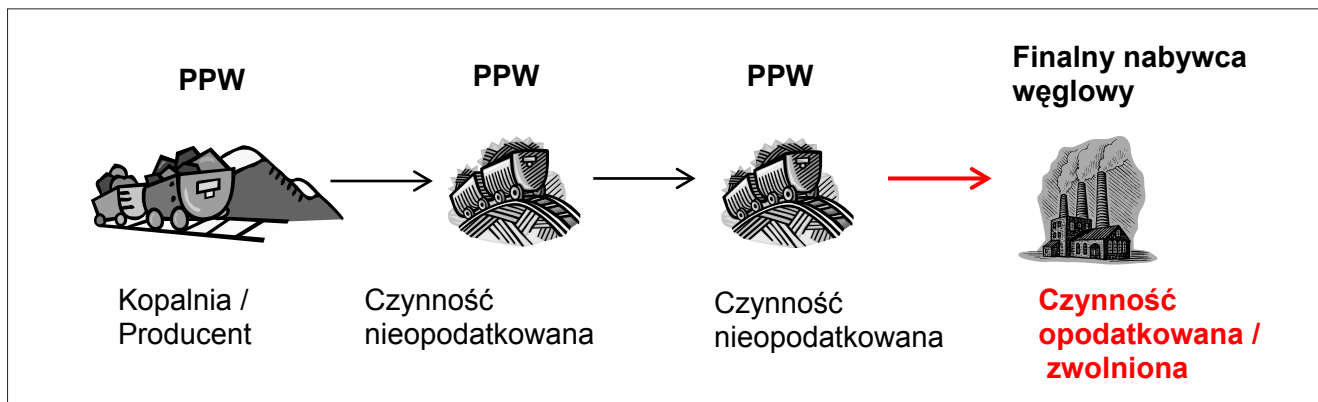
Najważniejszą zmianą w nowym systemie akcyzy od węgla jest redefiniowanie przedmiotu opodatkowania. Od 20 września 2013 r. **nastąpiła bowiem rezygnacja z opodatkowania czynności sprzedaży dokonywanych między pośrednikami w handlu węglem (a także dokonywanych przez nich importu i nabycia wewnątrzspółnotowego).**

Czynności opodatkowane przy sprzedaży krajowej w nowym systemie akcyzy od węgla ilustruje **schemat 1**.

W rezultacie tak długo, jak sprzedaż jest dokonywana między podmiotami posiadającymi status pośredniczącego podmiotu węglowego (PPW), tak długo znajduje się ona poza kręgiem zainteresowań akcyzy, a zatem również funkcjonariuszy urzędów celnych.

Naturalną konsekwencją „przesunięcia” czynności opodatkowanej na ostatni etap obrotu (tj. bezpośrednio przed zużyciem) jest konieczność zmiany systemu zwolnień od akcyzy, który w nowym kształcie nakłada mniej obowiązków zarówno

Schemat 1.



no na podmioty zużywające węgiel zwolniony od akcyzy, jak i na jego sprzedawców, tj. pośredniczące podmioty węglowe.

Z ustawy akcyzowej usunięto tzw. zwolnienia systemowe – czyli takie, które umożliwiały nieopodatkowany obrót węglem i koksem między pośrednikami. Nowy katalog zwolnień nie zawiera transakcji między PPW, gdyż nie są one opodatkowane.

Faktyczny zakres zwolnień od akcyzy ze względu na przeznaczenie pozostał natomiast niezmienny (mimo planów MF zawężenia zwolnienia dla podmiotów energochłonnych). Uwalnia się od naliczenia akcyzy wszystkie transakcje dotyczące wyrobów węglowych. Jednak warunkiem materialnym tego zwolnienia jest zużycie wyrobów węglowych do ściśle określonych celów (np. w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepłej).

Odmienne niż w przypadku zakresu zwolnień istotnym zmianom poddano warunki stosowania zwolnienia od akcyzy dla węgla sprzedawanego do finalnych nabywców węglowych. Do zastosowania zwolnienia od akcyzy konieczne jest wystawienie dokumentu dostawy lub faktury (zawierającej określone elementy) oraz złożenie podpisu potwierdzającego nabycie wyrobów węglowych. Podpis może być złożony na dokumencie dostawy/fakturze lub w umowie zawartej ze sprzedawcą. Należy jednak pamiętać, że ze względu na fakt, iż umowy na dostawy węgla mają przeważnie charakter długoterminowy, a tym samym mogą one nie zawierać danych o ilości dostarczonych wyrobów węglowych w danym roku. Tym samym, w celu uniknięcia wątpliwości (oraz zminimalizowania ryzyka ewentualnego sporu z urzędem celnym) podpis będący warunkiem zwolnienia powinien być złożony np. pod załącznikiem do takiej umowy, określającym ilość faktycznie dostarczonego węgla w danym roku.

W przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego warunkiem zwolnienia jest udokumentowanie nabycia wewnątrzspółnotowego fakturą wystawioną przez sprzedawcę wyrobów węglowych lub dokumentem dostawy potwierdzającym to nabycie i określającym przeznaczenie tych wyrobów (w takim jednak przypadku dokument dostawy jest wystawiany samemu sobie przez nabywcę). Natomiast przy imporcie węgla przez finalnego nabywcę węglowego musi być on udokumentowany dokumentami wymaganymi w przepisach prawa

celnego. W praktyce jest to zgłoszenie celne w formie dokumentu SAD.

W konsekwencji podatnicy mają możliwość rezygnacji z potwierdzania dokumentem dostawy przemieszczeń węgla. Dokument ten w praktyce obrotu wyrobów węglowych jest bardzo uciążliwy i wiąże się z dodatkowymi kosztami operacyjnymi.

IV. Ewidencja wyrobów węglowych nie jest już warunkiem zwolnienia

Znowelizowana ustawa wprowadziła istotne uproszczenie dotyczące obowiązku prowadzenia ewidencji wyrobów węglowych. Z katalogu formalnych warunków zwolnienia wykreślono obowiązek prowadzenia ewidencji wyrobów węglowych przez podmioty zużywające węgiel w zwolnieniu od akcyzy. W rezultacie elektrownie czy elektrociepłownie nie muszą już prowadzić tego rodzaju ewidencji, jeżeli posiadają status finalnego nabywcy gazowego. Równocześnie ustawodawca zdecydował, że kontrolę nad obrotem wyrobami węglowymi ma zapewniać prowadzenie ewidencji wyrobów przez pośredniczące podmioty węglowe (art. 91a ustawy akcyzowej).

Nieprawidłowości w takiej ewidencji, prowadzonej przez pośredniczące podmioty węglowe nie będą się wiązać z ryzykiem zapłaty akcyzy.

Co istotne, wszelkie regulacje dotyczące prowadzenia ewidencji węglowych znajdują się teraz w ustawie akcyzowej, a nie jak to było dotychczas – w rozporządzeniu wykonawczym. Oznacza to, że ewidencja nie musi być prowadzona w sposób tak sformalizowany, jak to było przed zmianą regulacji (np. w odniesieniu do momentu wprowadzania danych do ewidencji). Podatnicy nie muszą również informować o formie prowadzenia ewidencji.

V. Opodatkowanie strat i ubytków wyrobów węglowych na gruncie nowych regulacji

W poprzednim stanie prawnym duże kontrowersje budziła kwestia opodatkowania strat węgla i koksu niebędących ubytkami powstających przy magazynowaniu.

W nowym systemie akcyzy od węgla takich wątpliwości przy stratach u finalnego nabywcy węglowego już być nie

powinno. Przepisy ustawy wskazują bowiem wprost, że straty powstałe u finalnego nabywcy węglowego korzystają ze zwolnienia od akcyzy, jeżeli w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że nastąpiło użycie tych wyrobów do celów innych niż zwolnione.

Przepis ten w znowelizowanym brzmieniu stał się zatem zgodny z przeważającym w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądem, który nie dopuszcza możliwości opodatkowania strat niebędących ubytkami, jeśli nie stwierdzono przeznaczenia na cele niezwolnione. W konsekwencji nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym dopuszcza występowanie strat magazynowych u finalnego nabywcy węglowego, co z pewnością przyczyni się do wyeliminowania sytuacji, w których ze względu na występowanie błędów pomiarowych podatnicy byli zobowiązani do zapłaty akcyzy.

Inaczej natomiast przedstawia się sytuacja pośredniczących podmiotów węglowych i finalnych nabywców węglowych dokonujących importu/nabycia wewnątrzwspólnotowego, tj. podmiotów zobowiązanych do rozliczania ubytków wyrobów węglowych.

W zmienionej ustawie akcyzowej zawarto bardzo istotne zmiany dotyczące zasad opodatkowania ubytków wyrobów węglowych. Opodatkowaniu nadal podlega powstanie ubytków, ale stały się nimi tylko „straty wyrobów węglowych powstałe w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonywaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania akcyzą”.

Takie zdefiniowanie ubytków w praktyce powoduje, że **w przypadku PPW opodatkowaniu podlegają tylko straty transportowe węgla, przekraczające dopuszczalne normy ubytków w trakcie dostaw do finalnego nabywcy węglowego. Tym samym z definicji ubytków usunięto straty węgla i koksu na wcześniejszych etapach obrotu niż ich dostawa do podmiotu zużywającego, a także straty magazynowe.**

Ponadto **opodatkowane są również straty węgla przekraczające dopuszczalne normy ubytków, które będą miały miejsce podczas importu bądź wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego.**

Należy pozytywnie ocenić cel tych zmian – nowy system opodatkowania jedynie ubytków transportowych na ostatnim etapie obrotu ma stanowić panaceum na niedomagania poprzedniego systemu. Warto jednak zauważyć, że przepisy nie wskazały wprost, że ubytki magazynowe u PPW nie podlegają opodatkowaniu (jak w przypadku finalnego nabywcy węglowego).

Potencjalnie problemowa może okazać się (podobnie jak w przypadku obecnego systemu) kwestia strat węgla i koksu, które będą powstawać w obrocie między pośrednikami. Biorąc pod uwagę dotychczasowy sposób interpretowania przepisów przez poszczególne urzędy celne w przypadku powstawania istotnych niedoborów na hałdach węglowych u PPW, istnieje ryzyko, że organy będą próbowały opodatkować takie straty. Jednak uwzględniając deklaracje Ministerstwa Finansów z okresu prac legislacyjnych nad nowelizacją, ryzyko takie wydaje się niewielkie.

W odniesieniu do ustalania norm dopuszczalnych ubytków nowym, pozytywnym rozwiązaniem jest wprowadzenie mechanizmu, zgodnie z którym normy ubytków wynikają wprost z przepisów, tzn. są ustalone bezpośrednio w rozporządzeniu ministra finansów i obowiązują bez potrzeby wydawania decyzji dla każdego podatnika przez każdego właściwego dla niego naczelnika urzędu celnego.

W tym wypadku przepisy wskazują również, że z dniem wejścia w życie nowych przepisów decyzje określające normy dopuszczalnych ubytków tracą moc.

Jeżeli jednak normy określone w decyzji były korzystniejsze dla podmiotu, niż określone w rozporządzeniu, decyzja ta zachowuje moc:

- do końca okresu, na jaki zostały wydane,
- a w przypadku decyzji bezterminowych – do końca okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, w którym weszły w życie nowe przepisy.

VI. Podsumowanie

Całościowa ocena nowych regulacji dotyczących akcyzy od węgla wypada bardzo pozytywnie. Ograniczono nieproporcjonalny dla ryzyka braku zapłaty akcyzy rygor i formalizm systemu. Transportom wyrobów węglowych nie muszą już towarzyszyć papierowe dokumenty dostawy, które liczone były w setkach tysięcy w skali roku. Ewidencja wyrobów węglowych nie musi być już prowadzona przez każdy podmiot gospodarczy korzystający ze zwolnienia, lecz przez PPW. By uniknąć sytuacji spornych, w ustawie wprost wskazano, kiedy straty wyrobów węglowych (niebędące ubytkami) nie podlegają opodatkowaniu. W taki sposób na nowo zaprojektowany system akcyzy od węgla bardzo pozytywnie przełożył się np. na tworzone w późniejszym okresie przepisy dotyczące gazu ziemnego.

Czy w założeniu liberalny system akcyzy od węgla okaże się taki w praktyce, będzie zależało od wykładni wskazanych tu przepisów przez poszczególne urzędy celne. Miejmy nadzieję, że organy przez „kreatywną” wykładnię nie będą próbowały rozszerzać katalogu czynności opodatkowanych czy zawężać zakresu zwolnienia od podatku, jak to zdarzało się w przeszłości.

System opodatkowania akcyzą wyrobów gazowych



Rafał Kowalik
starszy konsultant podatkowy

I. Uwagi ogólne

Z końcem października 2013 roku Polska przestała korzystać z okresu przejściowego (zwolnienia bezwarunkowego), dla opodatkowania akcyzą gazu ziemnego i pozostałych wyrobów gazowych. Z tego względu od 1 listopada 2013 r. wyroby te zaczęły podlegać efektywnemu opodatkowaniu akcyzą.

W tym celu 27 września 2013 r. została uchwalona nowelizacja ustawy akcyzowej wprowadzająca nowy system opodatkowania i zwolnień z opodatkowania wyrobów gazowych. Warto zauważyć, że całość regulacji akcyzowych, dotyczących wyrobów gazowych została ujęta w tekście ustawy akcyzowej. W rozporządzeniu wykonawczym został wskazany jedynie wzór deklaracji dla wyrobów gazowych oraz wzory załączników do tej deklaracji. Podobnie działanie ustawodawcy miało miejsce w przeszłości w odniesieniu do suszu tytoniowego, gdzie również w zasadzie całość systemu opodatkowania i zwolnienia z opodatkowania suszu tytoniowego została przewidziana w ustawie akcyzowej. Ponadto wobec wyrobów gazowych (podobnie jak w przypadku energii elektrycznej, wyrobów węglowych oraz suszu tytoniowego) nie ma zastosowania procedura zawieszenia poboru akcyzy. W efekcie wydobywanie gazu czy też jego przetwarzanie nie musi odbywać się w składzie podatkowym.

Poniżej przedstawię główne założenia wprowadzonego systemu.

II. Nowe definicje legalne

Na wstępie należy zauważyć, że ustanowiony system opodatkowania akcyzą wyrobów gazowych oparty jest na nowych instytucjach i definicjach legalnych.

Przede wszystkim w znowelizowanej ustawie akcyzowej wprowadzono definicję legalną pojęcia „wyroby gazowe”. Zgodnie z tą definicją wyrobami gazowymi są następujące wyroby:

- wyroby energetyczne o kodzie CN 2711 11 00 – gaz ziemny w stanie skroplonym,
- wyroby energetyczne o kodzie CN 2711 21 00 – gaz ziemny w stanie gazowym,
- wyroby energetyczne o kodzie CN 2711 29 00 – pozostałe węglowodory w stanie gazowym,
- wyroby energetyczne o kodzie CN 2705 00 00, do których należą m.in. gaz koksowniczy, ekspansyjny, resztkowy i wielkopieczowy,

- pozostałe paliwa opałowe w stanie gazowym (z wyjątkiem wyrobów energetycznych o kodzie CN 2901 10 00, do których należą węglowodory alifatyczne nasycone).

Co ważne, wyroby gazowe stanowią również dla celów akcyzy wyroby energetyczne.

Ponadto na gruncie ustawy akcyzowej pojawiają się dwa nowe podmioty: finalni nabywcy gazowi oraz pośredniczące podmioty gazowe.

Finalnym nabywcą gazowym jest podmiot, który:

- nabywa wyroby gazowe na terytorium kraju lub
- importuje / nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby gazowe lub
- posiada wyroby gazowe uzyskane w inny sposób niż w drodze nabycia,

niebędący przy tym pośredniczącym podmiotem gazowym.

Natomiast, pośredniczącym podmiotem gazowym jest podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju lub posiadający koncesję na obrót gazem ziemnym na terytorium kraju:

- dokonujący:
 - sprzedaży wyrobów gazowych,
 - dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych,
 - importu, eksportu wyrobów gazowych,
- używający wyrobów gazowych do celów objętych zwolnieniem od akcyzy i do celów nieobjętych zwolnieniem od akcyzy,
- używający wyrobów gazowych do celów objętych zerową stawką akcyzy (nieopałowych i nienapędowych – np. do procesów chemicznych).

Pośredniczącymi podmiotami gazowymi są również m.in. takie podmioty, jak: spółka prowadząca giełdę towarową, towarowy dom maklerski i dom maklerski czy giełdowa izba rozrachunkowa itp.

W praktyce instytucje finalnego nabywcy gazowego oraz pośredniczącego podmiotu gazowego różnią się tym, że finalny nabywca gazowy, jako podmiot ostatni w łańcuchu obrotu, nie nalicza i nie odprowadza akcyzy od wyrobów gazowych. Podatek akcyzowy jest bowiem naliczany przez sprzedawcę tych wyrobów, tj. przez podmiot posiadający status pośredniczącego podmiotu gazowego.

Jednak jeżeli finalny nabywca gazowy zamierza nabywać wyroby gazowe, korzystając ze zwolnienia z podatku akcyzowe-

go, wówczas powinien uzgodnić tę kwestię przez odpowiedni zapis w umowie handlowej z dostarczającym mu wyroby gazowe pośredniczącym podmiotem gazowym (w praktyce dostawcy gazu wymagają w tym zakresie podpisania również stosownych oświadczeń lub deklaracji).

Natomiast pośredniczący podmiot gazowy jest podmiotem, który będzie:

- naliczał podatek akcyzowy finalnym nabywcom gazowym, którzy nabywają wyroby gazowe do celów opodatkowanych, jak również
- dokonywał samonaliczenia podatku akcyzowego w przypadku zużycia przez niego wyrobów gazowych do innych celów niż podlegające zwolnieniu z podatku akcyzowego lub objętych stawką zero.

Warto również zauważyć, że sprzedawca wyrobów gazowych ma obowiązek ustalić, czy sprzedaje wyroby gazowe pośredniczącemu podmiotowi gazowemu, czy też finalnemu nabywcy gazowemu. Jednocześnie sprzedawca tych wyrobów gazowych może zażądać od podmiotu, który twierdzi, że jest pośredniczącym podmiotem gazowym, potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze prowadzenia działalności w charakterze pośredniczącego podmiotu gazowego. Jeżeli takie potwierdzenie nie zostanie przedstawione, sprzedawca wyrobów gazowych może odmówić sprzedaży tych wyrobów po cenie niezawierającej podatku akcyzowego.

Aby zostać pośredniczącym podmiotem gazowym, należy pisemnie powiadomić właściwego naczelnika urzędu celnego o zamiarze prowadzenia działalności w takim charakterze (dalej: powiadomienie). Przepisy prawa nie określają wzoru wspomnianego powiadomienia, jednak wskazują, że powiadomienie powinno zostać złożone pisemnie, oraz określają, jakie dane powinno zawierać (nazwa, adres siedziby, NIP lub REGON, określenie rodzaju prowadzonej działalności). Po złożeniu powiadomienia podmiot składający powinien otrzymać od naczelnika urzędu celnego potwierdzenie przyjęcia tego powiadomienia. Aktualna lista pośredniczących podmiotów gazowych jest publikowana przez ministra finansów w Biuletynie Informacji Publicznej.

Ponadto obowiązkiem pośredniczącego podmiotu gazowego jest powiadamianie właściwego naczelnika urzędu celnego o:

- zmianie danych zawartych w złożonym uprzednio powiadomieniu – w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych,
- zaprzestaniu prowadzenia działalności w tym charakterze – w terminie 7 dni od dnia, w którym podmiot zaprzestał tej działalności.

III. Czynności opodatkowane

System opodatkowania gazu ziemnego zakłada opodatkowanie jedynie czynności na ostatnim etapie obrotu, tj. takich, które mają miejsce w związku z dostawą wyrobów do finalnego nabywcy gazowego lub ich zużyciem.

Zgodnie z ustanowionymi regulacjami przedmiotem opodatkowania jest:

- nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego,

- sprzedaż wyrobów gazowych finalnemu nabywcy gazowemu,
- import wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego,
- użycie wyrobów gazowych przez pośredniczący podmiot gazowy,
- użycie wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego.

Użycie wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego powinno być rozumiane szeroko jako użycie wyrobów gazowych:

- uzyskanych w inny sposób niż w drodze nabycia,
- jeżeli nie można ustalić sprzedawcy tych wyrobów finalnemu nabywcy gazowemu, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że akcyza została zapłacona w należytej wysokości,
- nabytych w ramach zwolnienia, ale przeznaczonych na cele opałowe, do innych celów niż zwolnione – za takie użycie uważa się też naruszenie warunku zwolnienia, a także sprzedaż, eksport lub dostawę wewnątrzspółnotową wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę zamiast użycia ich do celów zwolnionych.

Natomiast za sprzedaż finalnemu nabywcy gazowemu uznaje się następujące czynności:

- sprzedaż, w rozumieniu Kodeksu cywilnego,
- zamianę, w rozumieniu Kodeksu cywilnego,
- wydanie w zamian za wierzytelności,
- wydanie w miejsce świadczenia pieniężnego,
- darowiznę, w rozumieniu Kodeksu cywilnego
- wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności,
- przekazanie lub wykorzystanie na potrzeby reprezentacji albo reklamy,
- przekazanie przez podatnika na potrzeby osobiste podatnika, współników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników.

Zatem pojęcie sprzedaży wyrobów gazowych finalnemu nabywcy gazowemu zostało w ustawie akcyzowej ujęte szeroko. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że przepis ustanawiający pojęcie sprzedaży wyrobów gazowych stanowi *lex specialis* wobec ogólnej definicji sprzedaży przyjętej do celów akcyzy i wskazanej w słowniczku ustawy akcyzowej.

Warto również wskazać, że w przypadku wyrobów gazowych zastosowanie znajduje także zasada jednokrotności opodatkowania akcyzą. Zgodnie z tą zasadą, jeżeli powstał obowiązek podatkowy na podstawie jednej z czynności opodatkowanych, to obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą nie może powstać, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytej wysokości.

IV. Podatnicy akcyzy od wyrobów gazowych

Zgodnie z ogólnymi zasadami podatku akcyzowego podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą.

Podatnikiem podatku akcyzowego od wyrobów gazowych może zostać:

- pośredniczący podmiot gazowy używający wyrobów gazowych lub sprzedający wyroby gazowe finalnemu nabywcy gazowemu do celów opodatkowanych,
- finalny nabywca gazowy używający wyrobów gazowych – będzie on podatnikiem w sytuacjach szczególnych (np. w przypadku użycia nabytych w ramach zwolnienia wyrobów gazowych do innych celów niż zwolnione),
- finalny nabywca gazowy importujący wyroby gazowe,
- podmiot reprezentujący wyznaczony przez podmiot zagraniczny – w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego od podmiotu zagranicznego niemającego siedziby, miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju,
- finalny nabywca gazowy – w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych, jeżeli:
 - podmiot reprezentujący nie zostanie wyznaczony lub
 - właściwy naczelnik urzędu celnego odmówi przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego podmiotu reprezentującego lub
 - finalny nabywca gazowy nie prześle w terminie podmiotowi reprezentującemu kopii faktury dotyczącej nabycia wyrobów gazowych.

V. Moment powstania obowiązku podatkowego

Ze względu na odrębne uregulowanie czynności opodatkowanych w przypadku wyrobów gazowych ustawodawca określił również właściwe dla wyrobów gazowych momenty powstania obowiązku podatkowego.

W konsekwencji obowiązek podatkowy powstaje z dniem:

- nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego,
- wydania wyrobów gazowych finalnemu nabywcy gazowemu, w przypadku ich sprzedaży na terytorium kraju,
- powstania długu celnego, w przypadku importu wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego,
- użycia wyrobów gazowych przez pośredniczący podmiot gazowy lub finalnego nabywcę gazowego (tj. użycie wyrobów gazowych, od których nie została uiszczona akcyza, a które nie korzystają ze zwolnienia z podatku akcyzowego).

Jednocześnie, jeżeli sprzedaż wyrobów gazowych jest potwierdzona fakturą lub innym dokumentem, z którego wynika zapłata należności za sprzedane przez podatnika wyroby gazowe, wydanie wyrobów gazowych finalnemu nabywcy gazowemu jest związane z wystawieniem przez podatnika faktury lub tego dokumentu. Innymi słowy moment wystawienia faktury lub innego dokumentu jest uznawany za kreujące powstanie obowiązku podatkowego w akcyzie.

VI. Podstawa opodatkowania oraz wysokość akcyzy

Podstawą opodatkowania w przypadku wyrobów gazowych jest ilość tych wyrobów wynikająca z faktury dokumentującej ich sprzedaż.

Stawka akcyzy dla gazu ziemnego i pozostałych węglowodorów gazowych zużywanych na cele opałowe wynosi **1,28 zł/1 gigadżul (GJ)**.

Natomiast stawka akcyzy:

- dla gazu ziemnego i pozostałych węglowodorów gazowych objętych pozycją CN 2711 oraz gazowych węglowodorów alifatycznych objętych pozycją CN 2901 zużywanych do napędu silników stacjonarnych wynosi **11,04 zł/1 gigadżul (GJ)**.
- dla innych wyrobów gazowych niż ww., zużywanych do napędu silników stacjonarnych, stawka akcyzy wynosi **14,72 zł/1 gigadżul (GJ)**.

Ponadto w przypadku gdy wyroby gazowe są zużywane do innych celów niż napędowe lub opałowe, wtedy są opodatkowane stawką **0 zł**. Przykładowo zerowa stawka akcyzy będzie miała szerokie zastosowanie w branży chemicznej, gdzie ogromne ilości zużywanego gazu ziemnego w znacznej części stanowią składnik produktów wytwarzanych przez te zakłady. Również w przypadku, kiedy gaz jest zużywany zarówno do wytwarzania ciepła, jak i jest surowcem, w ramach jednego procesu technologicznego, powinien być w całości opodatkowany zerową stawką akcyzy (co istotne – stosowanie zerowej stawki akcyzy nie jest uzależnione od obowiązków dokumentacyjnych).

Biorąc pod uwagę, że stawki akcyzy zostały ustalone na 1 gigadżul energii, ustawodawca określił stałe wartości opałowe wyrobów gazowych, które:

- **dla wyrobów gazowych o kodzie CN 2705 00 00** wynoszą:
 - 18,0 GJ/1000 metrów sześciennych – dla gazu koksowniczego,
 - 18,0 GJ/1000 metrów sześciennych – dla gazu ekspansyjnego i gazów resztkowych, powstających na ciągach nieorganicznych,
 - 7,8 GJ/1000 metrów sześciennych – dla gazu konwertorowego,
 - 3,6 GJ/1000 metrów sześciennych – dla gazu wielkopiecowego,
 - 1,9 GJ/1000 metrów sześciennych – dla gazu nadmiarowego,
 - 1,8 GJ/1000 metrów sześciennych – dla gazu gardzielowego,
 - 18,0 GJ/1000 metrów sześciennych – dla wyrobów gazowych, wobec których występuje brak możliwości ustalenia rodzaju wyrobu gazowego;
- **dla wyrobów gazowych o kodzie CN 2711 11 00** wynosi – 45,2 GJ/1000 kg;
- **dla wyrobów energetycznych o kodach CN od 2711 12 do 2711 19 00** wynosi – 46,0 GJ/1000 kg;
- **dla wyrobów gazowych o kodzie CN 2711 21 00** wynoszą:
 - 31,0 GJ/1000 metrów sześciennych – grupy E,
 - 27,0 GJ/1000 metrów sześciennych – grupy Lw,
 - 24,0 GJ/1000 metrów sześciennych – grupy Ls,
 - 20,0 GJ/1000 metrów sześciennych – grupy Ln,
 - 16,0 GJ/1000 metrów sześciennych – grupy Lm,
 - 31,0 GJ/1000 metrów sześciennych – dla wyrobów gazowych niewymienionych powyżej;
- **dla wyrobów o kodzie ex CN 2711 29 00** wynoszą:
 - 24,0 GJ/1000 metrów sześciennych – dla wyrobu gazowego propan-butan-powietrze,
 - 115 GJ/1000 metrów sześciennych – dla wyrobu gazowego propan-butan-rozprężony;
- **dla wyrobów energetycznych o kodzie CN 2901 10 00** wynosi – 31,0 GJ/1000 metrów sześciennych;
- **dla pozostałych wyrobów gazowych niewymienionych powyżej** wynosi – 31,0 GJ/1000 metrów sześciennych.

W konsekwencji określenie należnego podatku akcyzowego od wyrobów gazowych powinno nastąpić na podstawie wartości opałowej zużytych/sprzedanych wyrobów gazowych oraz stawki podatku akcyzowego. Taki zabieg legislacyjny znacząco ułatwił rozliczanie podatku akcyzowego, ponieważ wyeliminował obowiązek każdorazowego badania wartości opałowej danej partii gazu, który jest przedmiotem obrotu lub zużycia. Co ważne, wymienione stałe wartości opałowe nie powinny zasadniczo odbiegać od wartości faktycznych, ponieważ były one konsultowane z poszczególnymi branżami przemysłu w trakcie konsultacji społecznych.

VII. Zwolnienia z podatku akcyzowego

Szczegółowy zakres zwolnień z podatku akcyzowego dla wyrobów gazowych oraz zasady ich stosowania został omówiony w części pt. „Zwolnienia od akcyzy dla wyrobów gazowych”.

Jednak w tym miejscu należy zauważyć, że ustawodawca wprowadził stosunkowo szeroki katalog zwolnień dla wyrobów gazowych. W swojej istocie jest on zbliżony do zwolnień z podatku akcyzowego dla wyrobów węglowych. Również warunki stosowania zwolnień z podatku akcyzowego dla wyrobów gazowych są dość łatwe do spełnienia dla podmiotów zużywających te wyroby.

W zależności od zwolnienia, którego dotyczą, prowadzą się one m.in. do konieczności zmiany umowy handlowej na dostawę wyrobów gazowych, wystawienia faktury i uzyskania od nabywcy określonego oświadczenia bądź wyłącznie uzyskania od nabywcy określonego oświadczenia. Ponadto w przypadku zwolnienia z podatku akcyzowego dla wyrobów gazowych zużywanych przez gospodarstwa domowe nabycie określonej ilości danej kategorii wyrobów gazowych może zostać dokonane bez spełnienia dodatkowych warunków formalnych, tj. bez złożenia oświadczenia.

VIII. Deklaracje akcyzowe

Podatnik podatku akcyzowego od wyrobów gazowych jest zobowiązany do składania deklaracji akcyzowej oraz obliczania i wpłacania podatku akcyzowego za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym:

- upłynął termin płatności wynikający z faktury, a jeżeli termin ten nie został określony, po miesiącu, w którym wystawiono fakturę – w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego,
- upłynął termin płatności określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu dostaw wyrobów gazowych albo, jeżeli termin ten nie został określony w umowie – upłynął termin płatności wynikający z faktury lub innego dokumentu wystawionego przez podatnika, z którego wynika zapłata należności za sprzedane przez podatnika wyroby gazowe, a jeżeli termin płatności nie został określony w umowie ani w fakturze lub w tym dokumencie – po miesiącu, w którym wystawiono fakturę lub ten dokument – w przypadku sprzedaży wyrobów gazowych finalnemu nabywcy gazowemu nabywającemu wyroby gazowe do celów opodatkowanych,

- nastąpiło użycie wyrobów gazowych do innych celów niż zwolnione.

Jednocześnie kwota podatku akcyzowego od wyrobów gazowych może być obniżona o akcyzę zapłaconą od zużytych do ich wyprodukowania innych wyrobów gazowych.

Przykładowo więc w sytuacji, gdy pośredniczący podmiot gazowy sprzeda wyroby gazowe do finalnego nabywcy gazowego nabywającego wyroby gazowe do celów opodatkowanych, a zgodnie z umową handlową między tymi podmiotami termin płatności upływa 17 listopada, wtedy rozliczenie podatku akcyzowego od sprzedanych wyrobów gazowych powinno nastąpić do 25 grudnia w deklaracji składanej za listopad (z uwagi na święta Bożego Narodzenia termin ten przedłuża się do 27 grudnia).

Natomiast kwestią, która nie wynika wprost z uchwalonych przepisów, a która jest istotna z punktu widzenia praktycznego rozliczania podatku akcyzowego, są zasady ujmowania w deklaracjach dla podatku akcyzowego od wyrobów gazowych korekt faktur VAT dotyczących sprzedaży wyrobów gazowych. Poniżej zostaną przedstawione zasady ujmowania takich korekt, które wydają się właściwe w świetle nowego systemu podatku akcyzowego od wyrobów gazowych oraz dotychczasowego stanowiska ministra finansów i Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie rozliczania podatku akcyzowego od energii elektrycznej, gdzie obowiązek podatkowy powstaje w analogiczny sposób.

Mianowicie w przypadku wystawienia:

- faktury VAT korygującej sprzedaż wyrobów gazowych zwiększającej podstawę opodatkowania
 - korekty podatku akcyzowego dokonuje się na bieżąco, tj. wykazuje się podatek akcyzowy w deklaracji akcyzowej za miesiąc, w którym upłynął termin płatności określony w umowie handlowej, a jeżeli taki termin nie został określony w umowie handlowej, to w deklaracji akcyzowej za miesiąc, w którym upłynął termin płatności z faktury, a jeżeli termin płatności nie został określony w umowie ani na fakturze, wtedy z momentem wystawienia faktury;
- faktury VAT korygującej sprzedaż wyrobów gazowych zmniejszającej podstawę opodatkowania
 - korekty podatku akcyzowego dokonuje się wstecznie, tj. koryguje się deklarację dla podatku akcyzowego za okres, w którym uwzględniono fakturę pierwotną.

Zasady te powinny również znaleźć zastosowanie w przypadku ewentualnych korekt faktur korygujących, tj. przy wystawieniu korekty do faktury korygującej VAT, skutkującej:

- zwiększeniem podstawy opodatkowania – korekty podatku akcyzowego dokonuje się na bieżąco,
- zmniejszeniem podstawy opodatkowania – korekty podatku akcyzowego dokonuje się wstecznie.

Przedstawione zasady korekty podatku akcyzowego są zgodne ze stanowiskiem ministra finansów, dotyczącym korekt podatku akcyzowego w związku z wystawieniem faktury VAT korygującej sprzedaż energii elektrycznej (której zasady rozliczania są podobne do zasad rozliczania wyrobów gazowych). Tak wskazał m.in. dyrektor Izby Skarbowej w Kato-

wicach w interpretacji indywidualnej z 18 maja 2010 r., nr IBPP3/443-121/10/PK. Również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 10 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 441/13, potwierdził prawidłowość tej wykładni.

Końcowo należy dodać, że podatnik podatku akcyzowego od wyrobów gazowych będzie zobowiązany do złożenia deklaracji akcyzowej AKC-4/AKC-4zo zgodnie ze wzorem wskazanym w załączniku nr 1 do rozporządzenia ministra finansów w sprawie deklaracji akcyzowych¹ wraz z:

- załącznikiem nr 12 – AKC-4/L – będącym deklaracją dla podatku akcyzowego od wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych) lub
- załącznikiem nr 16 – AKC-WG – będącym deklaracją dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych).

IX. Ewidencja wyrobów gazowych

Podmioty działające jako pośredniczące podmioty gazowe, które odsprzedają wyroby gazowe lub zużywają wyroby gazowe, mają obowiązek prowadzić ich ewidencję. Prowadzenie ewidencji nie jest warunkiem zwolnienia wyrobów gazowych z akcyzy, ale brak jej prowadzenia lub błędy w jej treści mogą wiązać się z odpowiedzialnością karnoskarbową. Jednak ewentualne ryzyko odpowiedzialności karnoskarbowej powodować powinno jedynie istotne błędy w prowadzonej ewidencji, mogące skutkować uznaniem, że prowadzona ewidencja jest niezrzetelna lub wadliwa.

Pośredniczący podmiot gazowy zużywający wyroby gazowe powinien prowadzić ewidencję, która musi zawierać:

- ilości wyrobów gazowych – w podziale na miesiące dokonania czynności (odpowiednio w m³ lub kg, wg nazwy oraz kodów CN oraz ich wartość opałową), m.in.:
 - użytych w ramach zwolnień,
 - użytych na cele nieobjęte zwolnieniem lub
 - wyprodukowanych, lub
 - nabytych wewnątrzwspólnotowo, lub
 - dostarczonych wewnątrzwspólnotowo, lub
 - importowanych, lub
 - eksportowanych, lub
 - nabytych na terytorium kraju, lub
 - sprzedanych na terytorium kraju (co istotne – przepis nie ogranicza się tutaj jedynie do sprzedaży do finalnych nabywców gazowych);
- datę oraz adres miejsca dokonania czynności;
- dane podmiotów, od których spółka nabywa lub do których spółka sprzedaje wyroby gazowe.

Jednocześnie ustawa akcyzowa wskazuje, że pośredniczący podmiot gazowy sprzedający wyroby gazowe **finalnym nabywcem gazowym** jest zobowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży, która powinna zawierać następujące elementy:

- ilość każdorazowo sprzedanych na terytorium kraju finalnemu nabywcy gazowemu wyrobów gazowych, odpowiednio

w m³ albo kg, według nazwy oraz kodów CN, i ich wartość opałową,

- datę sprzedaży wyrobów gazowych,
- imię lub nazwisko lub nazwę i adres siedziby finalnego nabywcy gazowego,
- datę wystawienia i numer faktury lub innego dokumentu, z którego wynika zapłata należności za sprzedane przez podatnika wyroby gazowe, na podstawie których te wyroby zostały sprzedane na terytorium kraju finalnemu nabywcy gazowemu.

Wydaje się, że należy przyjąć, iż podmiot zobowiązany do prowadzenia obu ewidencji ma prawo prowadzić jedną ewidencję, pod warunkiem że będzie ona zawierała wszystkie elementy niezbędne do ewidencji sprzedaży do finalnych nabywców gazowych oraz ewidencji ogólnej. Taka sytuacja ma obecnie miejsce i jest akceptowana przez organy podatkowe w przypadku innych ewidencji akcyzowych (np. ewidencji wyrobów akcyzowych w składzie podatkowym oraz ewidencji wyrobów zwolnionych od akcyzy).

Ewidencja może być prowadzona w formie papierowej lub elektronicznej. Należy również zauważyć, że przedmiotowa ewidencja może być także zastąpiona przez ewidencję prowadzoną na inne potrzeby podatkowe lub księgowo.

Ewidencję należy przechowywać do celów kontroli (wraz z fakturami zakupu/sprzedaży i innymi dokumentami, z których wynika zapłata należności za sprzedane wyroby gazowe) przez 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została sporządzona, a faktury lub inne dokumenty zostały wystawione. Jednocześnie trzeba podkreślić, że nie zostały ustanowione żadne wymogi formalne co do formy prowadzenia ewidencji. Z tego względu należy uznać, że można ją prowadzić w dowolnej formie, w tym w formie pliku Excel.

Ewidencja powinna być prowadzona na podstawie urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych lub w przypadku ich braku, na podstawie współczynnikowo określonego poboru wyrobów gazowych przez dane urządzenia. Metody te do celów podatku akcyzowego należy uznać za równorzędne.

X. Podsumowanie

Wprowadzony system opodatkowania i zwolnienia z opodatkowania wyrobów gazowych jest w swojej istocie liberalny. Ustawodawca wprowadził szeroki zakres zwolnień z podatku akcyzowego. Jednocześnie ustanowione warunki ich zastosowania są stosunkowo łatwe do spełnienia dla podmiotów zamierzających korzystać z tych preferencji. Również zasady prowadzenia ewidencji wyrobów gazowych są elastyczne.

W konsekwencji kształt regulacji dotyczących systemu opodatkowania wyrobów gazowych należy ocenić pozytywnie. Przez swój charakter system ten wydaje się wyważony i zapewnia organom podatkowym możliwość kontroli zużycia wyrobów gazowych, jak również pozostawia podmiotom zużywającym te wyroby stosunkowo dużą swobodę prowadzenia działalności z ich wykorzystaniem.

¹ Rozporządzenie ministra finansów w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego, deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy oraz informacji o wyrobach akcyzowych w składzie podatkowym z 29 października 2013 r. (Dz.U. z 31 października 2013 r., poz. 1278, dalej: rozporządzenie w sprawie deklaracji akcyzowych).

Zwolnienia od akcyzy dla wyrobów gazowych



Karolina Han
konsultant podatkowy

I. Uwagi ogólne

Ustawodawca w art. 31b znowelizowanej ustawy akcyzowej przewidział szeroki katalog zwolnień od podatku akcyzowego dla wyrobów gazowych oraz system warunków, które muszą być spełnione w celu korzystania z tych zwolnień.

Analizowane zwolnienia stanowią implementację przepisów dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (dalej: **dyrektywa energetyczna**).

Dyrektywa energetyczna przewiduje wiele zwolnień dla produktów energetycznych, do których zgodnie z art. 2 ust. 4 cytowanego aktu prawnego zaliczane są wyroby objęte kodami CN od 2704 do 2715. Natomiast w świetle art. 2 ust. 1 pkt 1b znowelizowanej ustawy akcyzowej wyrobami gazowymi są: wyroby energetyczne o kodach CN 2705 00 00, 2711 11 00, 2711 21 00, 2711 29 00 oraz pozostałe paliwa opałowe w stanie gazowym (z wyjątkiem wyrobów energetycznych o kodzie CN 2901 10 00, do których należą węglowodory alifatyczne nasycone). Zatem regulacje zawarte w dyrektywie energetycznej, odnosząc się do produktów energetycznych, mają także zastosowanie do kategorii wyrobów gazowych.

Artykuł 14 dyrektywy energetycznej określa obligatoryjny katalog zwolnień od podatku dla wyrobów energetycznych (w tym również wyrobów gazowych), które państwa członkowskie mają obowiązek wprowadzić. Należą do nich m.in.: zwolnienie dla produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej oraz mających zastosowanie jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych. Dodatkowo art. 21 ust 3 dyrektywy energetycznej wskazuje, że zużycie wyrobów energetycznych, w tym wyrobów gazowych w zakładzie produkującym wyroby energetyczne nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że zużycie wyrobów gazowych, np. na terenie rafinerii produkującej paliwa nie może podlegać opodatkowaniu akcyzą.

Natomiast art. 15 dyrektywy energetycznej przewiduje wiele zwolnień fakultatywnych, które państwa członkowskie mogą, ale nie muszą wprowadzić do krajowego systemu podatkowego. Należą do nich m.in. zwolnienie dla gazu ziemnego wykorzystywanego przez gospodarstwa domowe lub organizacje użyteczności publicznej oraz zwolnienie dla produktów objętych kodem CN 2705 wykorzystywanych do ogrzewania.

Z kolei art. 17 ust. 1 lit. a i b omawianej dyrektywy pozwala na zastosowanie przez państwa członkowskie obniżek podatku wobec zużycia produktów energetycznych przez zakłady energochłonne lub przez przedsiębiorstwa, w których zostały wprowadzone w życie systemy prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej (obniżki te mogą przyjąć postać całkowitego zwolnienia).

Ponadto zgodnie z art. 2 ust. 4 dyrektywy energetycznej akcyza nie może zostać nałożona na produkty energetyczne mające podwójne zastosowanie, tj. wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania oraz w celach innych niż jako paliwo silnikowe i paliwo do ogrzewania. Oznacza to, że dyrektywa nie ma zastosowania wobec produktów energetycznych wykorzystywanych w procesach elektrolitycznych, metalurgicznych i redukcji chemicznej. Dodatkowo w art. 2 ust. 4 dyrektywy energetycznej zostało wskazane, że nie ma ona również zastosowania wobec procesów mineralogicznych (które zostaną w dalszej części omówione).

Odwolując się do przedstawionych regulacji wspólnotowych, należy podkreślić, że polski ustawodawca, ustanawiając system efektywnego opodatkowania akcyzą wyrobów gazowych, wprowadził stosunkowo szeroki katalog zwolnień. Jednak należy pamiętać o tym, że charakter niektórych zwolnień wprowadzonych przez polskiego ustawodawcę jest bardziej rygorystyczny, niż wynika to z przepisów unijnych, jak w przypadku zwolnień dla zakładów energochłonnych.

Warto również wspomnieć o tym, że obok systemu zwolnień dla wyrobów gazowych wyrażonego w art. 31b ustawy akcyzowej, będącego implementacją przepisów dyrektywy energetycznej, funkcjonuje zgodnie z art. 89 ust. 2 ustawy akcyzowej zerowa stawka akcyzy na wyroby energetyczne, w tym również wyroby gazowe, przeznaczone do celów innych niż opałowe lub napędowe.

Mając to uwadze, należy zaznaczyć, że określenie przeznaczenia zużywanych wyrobów gazowych ma decydujący wpływ na traktowanie akcyzowe, tj. zwolnienie z akcyzy, objęcie zerową stawką akcyzy czy opodatkowanie.

II. Kategorie zwolnień od akcyzy dla wyrobów gazowych

Z punktu widzenia regulacji unijnych zwolnienia od akcyzy można podzielić na cztery kategorie, czyli zwolnienia:

- obligatoryjne, wprowadzone na podstawie art. 14 dyrektywy energetycznej;

- dla wyrobów gazowych zużywanych w zakładach wytwarzających wyroby energetyczne zgodnie z art. 21 ust. 3 dyrektywy energetycznej;
- fakultatywne, wprowadzone na podstawie art. 15 oraz art. 17 ust. 1 lit. a i b dyrektywy energetycznej oraz
- dla procesów mineralogicznych, elektrolitycznych, metalurgicznych oraz redukcji chemicznej, wobec których, zgodnie z art. 2 ust. 4 lit b dyrektywy energetycznej, dla produktów energetycznych w nich wykorzystywanych przepisy niniejszej dyrektywy nie mają zastosowania.

III. Katalog zwolnień

Polski ustawodawca tworząc w art. 31b znowelizowanej ustawy akcyzowej katalog zwolnień od akcyzy dla wyrobów gazowych, wyodrębnił cztery kategorie zwolnień dla:

1. wyrobów gazowych przeznaczonych do celów opałowych:
 - do przewozu towarów i pasażerów koleją;
 - do łącznego wytwarzania ciepła i energii elektrycznej;
 - w pracach rolniczych, ogrodniczych, w hodowli ryb oraz w leśnictwie;
 - w procesach mineralogicznych, elektrolitycznych i metalurgicznych oraz do redukcji chemicznej;
 - przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby gazowe, w którym wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej;
2. wyrobów gazowych o kodach CN 2705 00 00, 2711 11 00, 2711 21 00 i 2711 29 00 przeznaczonych do celów opałowych przez m.in.:
 - gospodarstwa domowe;
 - organy administracji publicznej;
 - jednostki Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej itp.;
3. wyrobów gazowych przeznaczonych do:
 - napędu:
 - statków powietrznych,
 - w żegludze, włączając rejsy rybackie; z wyłączeniem prywatnych rejsów i prywatnych lotów o charakterze rekreacyjnym;
 - użycia w procesie produkcji energii elektrycznej;
 - użycia w procesie produkcji wyrobów energetycznych;
4. wyrobów gazowych przeznaczonych do napędu stacjonarnych urządzeń lub do celów opałowych związanych z napędem stacjonarnych urządzeń użytych:
 - w celach wskazanych powyżej w pkt 1, w tym również dla zakładów energochłonnych;
 - na potrzeby przesyłania, dystrybucji bądź magazynowania tych wyrobów gazowych (np. spalania gazu w celu uruchomienia pompy włączającej gaz do rurociągu lub magazynu).

Ponadto na gruncie art. 31b ust. 11 znowelizowanej ustawy akcyzowej **zwolnieniu podlegają również straty wyrobów gazowych powstałe u finalnego nabywcy gazowego korzystającego ze zwolnienia**, jeżeli organ podatkowy nie ustali, że wyroby te zostały użyte do innych celów niż zwolnione. W odniesieniu do pośredniczącego podmiotu gazowego analogiczne zwolnienie nie zostało ustanowione. Jednak również takie straty nie mogą

być opodatkowane, ponieważ transakcje dokonywane między pośredniczącymi podmiotami gazowymi nie podlegają opodatkowaniu akcyzą. Stanowisko takie w trakcie prac nad nowelizacją ustawy akcyzowej wielokrotnie wyrażało Ministerstwo Finansów. Nie można jednak wykluczyć, biorąc pod uwagę negatywne doświadczenia z innych branż akcyzowych, gdzie straty były uznawane za inne czynności opodatkowane (np. w przypadku węgla), że organy podatkowe będą próbowały stosować podobną kreatywną interpretację przepisów akcyzowych.

Mając to na uwadze, nie ulega wątpliwości, że katalog zwolnień od akcyzy dla wyrobów gazowych jest stosunkowo złożony. Dlatego też podczas ustalania zakresu zwolnień należy zwrócić szczególną uwagę na zidentyfikowanie przeznaczenia zużywanych wyrobów gazowych, tj. określić, jakie wyroby gazowe zużywane są w danych procesach, w jaki sposób są one wykorzystywane i czy mieszczą się one w przedmiotowym katalogu zwolnień. Dodatkowo należy zaznaczyć, że poszczególne zwolnienia mogą się na siebie nakładać, zatem zużycie gazu może korzystać ze zwolnienia od akcyzy na więcej niż jednej podstawie prawnej.

IV. Warunki korzystania ze zwolnień

W znowelizowanej ustawie akcyzowej określone zostały również warunki korzystania ze zwolnień z opodatkowania akcyzą wyrobów gazowych. Warto zaznaczyć, że ustawodawca przewidział trzy kategorie warunków przypisanych do określonych zwolnień dla wyrobów gazowych wykorzystywanych:

- 1) przez gospodarstwa domowe;
- 2) do napędu statków powietrznych, w żegludze, włączając również rejsy rybackie;
- 3) przez pozostałe podmioty, zużywające gaz na cele zwolnione.

Warunkiem korzystania ze zwolnienia dla wyrobów gazowych zużywanych do napędu statków jest faktura wystawiona przez sprzedawcę, a także oświadczenie nabywcy o przeznaczeniu wyrobów gazowych do napędu statków powietrznych oraz w żegludze, obejmującej również rejsy rybackie.

Natomiast podstawowym warunkiem uprawniającym do korzystania ze zwolnienia, który ma zastosowanie do najszerszej grupy podmiotów nabywających gaz (oprócz zwolnienia dla gospodarstw domowych oraz zwolnień wyrobów gazowych przeznaczonych do napędu statków powietrznych, w żegludze), jest **określenie w umowie handlowej, zawartej między sprzedawcą a nabywcą, że wyroby zostaną użyte w celach zwolnionych**. W zmodyfikowanej umowie handlowej powinno znaleźć się zastrzeżenie, że nabywca wyrobów gazowych będzie je nabywał na cele zwolnione z podatku akcyzowego wraz ze wskazaniem podstawy prawnej zwolnienia. Oznacza to w praktyce, że obowiązek modyfikacji umowy mają jedynie dostawcy gazu do finalnych nabywców gazowych zużywających gaz do celów zwolnionych. Natomiast zarówno finalni nabywcy gazowi zużywający gaz do celów opodatkowanych (kupujący gaz z zapłaconą akcyzą), jak również pośredniczące podmioty gazowe nie są zobowiązane do zmiany umowy.

V. Zakres zwolnień od akcyzy – problemy praktyczne

Charakter niektórych zwolnień z opodatkowania akcyzą wyrobów gazowych może budzić pewne wątpliwości, a tym

samym wiązać się z powstaniem ewentualnego ryzyka podatkowego. Wątpliwości te są przede wszystkim konsekwencją niewystarczająco precyzyjnie sformułowanego katalogu zwolnień i zawartych w nim pojęć.

1. Zwolnienia dla procesów specyficznych

W pierwszej kolejności należy pochylić się nad kwestią zwolnień od akcyzy dla wyrobów gazowych zużywanych do celów opałowych w procesach mineralogicznych, elektrolitycznych i metalurgicznych oraz do redukcji chemicznej. Jak już wcześniej zostało wskazane, zgodnie z art. 2 ust. 4 dyrektywy energetycznej, nie ma ona zastosowania wobec tych procesów. Polski ustawodawca, podobnie jak większość państw członkowskich, zdecydował się wprowadzić zwolnienie od podatku wobec produktów energetycznych zużywanych w procesach mineralogicznych.

a) Procesy mineralogiczne

W ślad za dyrektywą energetyczną, w art. 2 ust. 1 pkt 33 znowelizowanej ustawy akcyzowej została zawarta definicja procesów mineralogicznych, którymi są procesy sklasyfikowane w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26 „produkcja produktów z pozostałych surowców niemetalicznych”. Na tle tej definicji pojawiają się wątpliwości w związku z rozumieniem pojęcia „produkcja”, a co warto podkreślić, jest ono niezwykle istotne do ustalenia zakresu zwolnienia. Ze względu na fakt, że na gruncie regulacji akcyzowych nie zostało sprecyzowane pojęcie „proces produkcji”, kwestia sporna odnosi się do zakresu czynności wchodzących w jego skład.

Organy podatkowe prezentują rozumienie pojęcia „proces produkcji”, zgodnie z którym stanowi on kompleksowy ciąg powiązanych ze sobą czynności, poczynszy od pobrania wszelkich niezbędnych surowców z magazynów, aż do wytworzenia wyrobu finalnego, który gotowy jest do przekazania kontrahentom. Jednak organy podatkowe niejednokrotnie wskazywały, że niektóre działania dokonywane przed dystrybucją wyrobów gotowych do klientów nie mogą być zaliczane do procesu produkcji, stanowią one bowiem tzw. procesy pomocnicze, a tym samym nie mogą podlegać zwolnieniu od akcyzy.

Na tym tle rodzi się pytanie, czy magazynowanie wyrobów powstających w procesach mineralogicznych, w celu zachowania ich właściwości fizykochemicznych w pomieszczeniu ogrzewanym za pomocą promienników gazowych zużywających gaz ziemny, stanowi element procesu produkcyjnego, a w związku z tym, czy gaz zużywany przez te urządzenia podlega zwolnieniu. W świetle przedstawionego przykładu należy stwierdzić, że istnieje ryzyko stosowania przez organy podatkowe wąskiej interpretacji pojęcia „proces mineralogiczny”, odwołującej się tylko i wyłącznie do samego rdzenia procesu produkcyjnego z pominięciem czynności wspierających i nieodłącznie powiązanych z główną fazą produkcji, co w konsekwencji może prowadzić do ograniczenia zakre-

su zwolnień. Jednak słuszne wydaje się szerokie rozumienie pojęcia „proces mineralogiczny”, ponieważ zgodnie z definicją działalności gospodarczej przedstawioną w pkt 5 z załącznika – Polska Klasyfikacja Działalności (PKD)¹ część I – zasady budowy klasyfikacji: *Jeżeli proces produkcyjny jest zorganizowany jako zintegrowany zbiór elementarnych działalności, całość jest traktowana jako jedna działalność.* Odwołując się do PKD, należy stwierdzić, że działania dokonywane od momentu pobrania materiałów z magazynu do czasu przekazania ich odbiorcy powinny być traktowane łącznie jako kompleksowy proces produkcji wyrobów, sklasyfikowany w nomenklaturze NACE pod kodem DI 26.

b) Wyroby powstające w produkcji

Dodatkowe wątpliwości z punktu widzenia zwolnienia gazu od akcyzy dla procesów mineralogicznych może rodzić sytuacja, kiedy w trakcie procesu produkcyjnego powstają wyroby objęte kodem DI 26 NACE, jednak produktem finalnym są wyroby niezaliczane do niniejszego kodu.

Ze względu na brak wykształconej praktyki w zakresie stosowania zwolnień we wskazanej sytuacji w stosunku do wyrobów gazowych należy posiłkować się dotychczasowym doświadczeniem w ramach stosowania zwolnień od akcyzy dla innych wyrobów akcyzowych (węgla, energii elektrycznej czy alkoholu etylowego skażonego). Jeżeli w procesie produkcji, w którym zużywane są wyroby akcyzowe korzystające ze zwolnienia z podatku akcyzowego, powstają inne produkty, to w takiej sytuacji **organy podatkowe wymagają podziału zużycia wyrobu zwolnionego od akcyzy na cele zwolnione (bezpośrednio do produkcji wyrobów zwolnionych) i opodatkowane (do produkcji innych wyrobów czy celów pomocniczych).** W efekcie jedynie wyroby gazowe zużywane w procesie produkcji wyrobów wymienionych w ramach kodu DI 26 podlegają zwolnieniu od akcyzy, natomiast produkcja pozostałych elementów produktu finalnego nie może korzystać z tego zwolnienia.

2. Zwolnienia dla zakładów energochłonnych

Najwięcej kontrowersji, a zatem i wątpliwości może w przyszłości budzić zwolnienie dla wyrobów gazowych wykorzystywanych do celów opałowych przez zakłady energochłonne, w których wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej.

a) Definicja ustawowa

Artykuł 31b ust. 10 ustawy akcyzowej zawiera definicję zakładu energochłonnego, którym jest podmiot o udziale zakupu wyrobów gazowych do wartości produkcji sprzedanej nie mniejszym niż 5% w skali roku poprzedzającego rok, w odniesieniu do którego ustalany jest procentowy udział. Nie może być on mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa.

¹ Od 1 stycznia 2008 r. na terenie Polski obowiązuje klasyfikacja PKD (rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) z 24 grudnia 2007 r., Dz.U. nr 251, poz. 1885 ze zm.), która jest dostosowywana do statystyki europejskiej – *Statistical Classification of Economic Activities in the European Community NACE Rev.2* (Statystycznej Klasyfikacji Działalności Gospodarczych w UE (Dz.Urz. UE nr L 393 z 30.12.2006 r.).

W tym miejscu nie sposób nie wskazać, że w art. 31a ust. 10 ustawy akcyzowej została przedstawiona analogiczna definicja zakładu energochłonnego dla podmiotów zużywających wyroby węglowe. W świetle tego artykułu zakłady energochłonne stanowią podmioty, u których udział zakupu wyrobów węglowych w wartości produkcji sprzedanej wynosi nie mniej niż 10% w skali roku poprzedzającego rok, w odniesieniu do którego jest ustalany procentowy udział. Nie może być on również mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa.

Już na pierwszy rzut oka wysuwa się podstawowa różnica między przytoczonymi definicjami zakładów energochłonnych, a mianowicie wysokość udziału zakupu wyrobów akcyzowych w stosunku do wartości sprzedanej (dla wyrobów gazowych 5%, natomiast dla wyrobów węglowych odpowiednio 10%, dalej: **wskaźnik**). Mimo że w trakcie prac sejmowych nad nowelizacją ustawy akcyzowej zdecydowano się obniżyć ten wskaźnik z początkowo założonej wielkości 10% do 5%, to wciąż jest on zbyt wysoki, zważywszy na fakt, że do jego wyliczenia brana jest pod uwagę tylko wartość zakupionych wyrobów gazowych, co w konsekwencji wpływa na znaczące zawężenie zakresu zwolnień.

Mając to na względzie, należy zwrócić uwagę na metodę wyliczania 5% udziału zakupu wyrobów gazowych w stosunku do wartości sprzedanej. Przepisy nie precyzują niniejszego zagadnienia, jednak odwołując się do wykształconej praktyki interpretacji analogicznych przepisów w branży węglowej, do wartości produkcji sprzedanej² powinna być zaliczana wyłącznie **wartość własnej produkcji wyrobów gotowych** (sprzedanych bądź przekazanych do własnych punktów sprzedaży detalicznej, na powiększenie wartości własnych środków trwałych, nieodpłatnie na potrzeby reprezentacji i reklamy, na potrzeby osobiste podatników i pracowników oraz darowizn). Tym samym towary nabyte w celu dalszej odsprzedaży nie powinny być zaliczane do wartości produkcji sprzedanej.

Drugą główną kategorią zaliczaną do wartości produkcji sprzedanej są **wykonane usługi (sprzedane lub przekazane) i świadczenia** (na rzecz funduszu świadczeń socjalnych). W konsekwencji usługi nabyte od innych podmiotów, a następnie odsprzedane nie powinny zostać zaliczone do wartości produkcji sprzedanej. Ponadto przychodów finansowych (np. odsetek od lokat bankowych, odsetek od udzielonych pożyczek) nie należy również zaliczać do wartości produkcji sprzedanej. Tym samym do wartości produkcji sprzedanej wyliczanej na potrzeby podmiotu energochłonnego nie wliczamy przykładowo sprzedaży zbędnych składników majątku trwałego czy sprzedaży złomu³.

Współczynnik „5%” może być wyliczany zarówno dla całej osoby prawnej, jak i dla zorganizowanej części przedsiębiorstwa zużywającej gaz. Zorganizowaną część przedsię-

biorstwa stanowi zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań). Warunkiem uznania części podmiotu za zorganizowaną część przedsiębiorstwa jest więc wydzielenie tego zespołu w istniejącym przedsiębiorstwie. Wydzielenie to musi zachodzić jednak na dwóch płaszczyznach: organizacyjnej i finansowej. **Ponadto należy podkreślić, że nie ma konieczności wyliczania przedmiotowego wskaźnika dla poszczególnych instalacji.**

Omawiając pojęcie zakładu energochłonnego na gruncie przepisów akcyzowych, nie sposób nie zwrócić uwagi na fakt, że analogiczna regulacja, ograniczająca zakres zwolnień, nie została stworzona dla energii elektrycznej, choć definicja zakładu energochłonnego zawarta w art. 17 dyrektywy energetycznej odnosi się zarówno do produktów energetycznych, jak i energii elektrycznej. Mając to na uwadze, należy wskazać, że brak ograniczenia w zakresie zwolnienia dla energii elektrycznej w postaci dodatkowego warunku, jakim jest posiadanie statusu zakładu energochłonnego, rozbieżności w definicjach zakładów energochłonnych zużywających wyroby gazowe bądź węglowe oraz ustanowienie ostrzejszych kryteriów, niż wynika to z przepisów wspólnotowych, dotyczących wskaźnika decydującego u uzyskaniu niniejszego statusu, negatywnie wpływa na zachowanie spójności systemowej podatku akcyzowego.

b) Warunki do spełnienia

Korzystanie ze zwolnienia od akcyzy przez zakład energochłonny zużywający wyroby gazowe obwarowane jest dodatkowym warunkiem, którym jest uczestnictwo w systemie prowadzącym do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Ustawodawca definiując omawiane zwolnienie, nie zdecydował się na sformułowanie zamkniętego katalogu systemów prowadzących do osiągnięcia tych celów. Dlatego też na chwilę obecną kwestia ta może budzić wśród podmiotów posiadających status zakładu energochłonnego wątpliwości, nie jest wiadomo bowiem jaką linię interpretacyjną art. 31b ust. 5 ustawy akcyzowej przyjmą organy podatkowe. Jednak mając na uwadze dotychczasową praktykę stosowaną przy wyrobach węglowych, można uznać, że **zwolnieniu będą podlegały co najmniej podmioty objęte systemem ETS⁴ (Europejskim Systemem Handlu Emisjami), a także systemem, tzw. Białych Certyfikatów⁵ (świadectw efektywności energetycznej).**

Na gruncie art. 31b ust. 1 pkt 5 ustawy akcyzowej zwolnienie od akcyzy przewidziane dla zakładów energochłonnych ma charakter podmiotowy. Z analizowanego przepisu wynika, że zwolnienie dla wyrobów gazowych zużywanych przez zakład energochłonny nie jest ograniczone do określonych strumieni gazu czy instalacji. Istotą tego zwolnienia jest to, by w danym zakładzie udział wyrobów gazowych w wartości produkcji sprzedanej wynosił nie mniej niż 5%, i żeby w tym zakładzie wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące

² Zgodnie ze stanowiskiem Głównego Urzędu Statystycznego, m.in. zob. http://www.stat.gov.pl/gus/definicje_PLK_HTML.htm?i=POJ-658.htm.

³ Interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 7 marca 2012 r., nr IPTPP3/443A-47/11-2/BJ.

⁴ Ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych z 28 kwietnia 2011 r. (Dz.U. nr 122, poz. 695).

⁵ Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o efektywności energetycznej (Dz.U. nr 94, poz. 551).

do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej.

Zatem zrozumiałym jest fakt, że podmiot spełniający warunki ustanowione dla zakładu energochłonnego oraz uczestniczący w systemie dotyczącym ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej może korzystać ze zwolnienia z podatku akcyzowego dla **wszystkich zużywanych na cele opałowe wyrobów gazowych**.

Natomiast w odniesieniu do systemu, tzw. Białych Certyfikatów nie ma jeszcze ugruntowanej praktyki urzędów celnych, jednak należy sądzić, że wypełnia on intencje ustawodawcy, określone w art. 31b ust 1 pkt 5 ustawy akcyzowej, jest bowiem elementem obligatoryjnym i działa na rzecz poprawy efektywności energetycznej gospodarki, prowadząc do uzyskania wymiernych oszczędności energii. Warto zwrócić uwagę, że system, tzw. Białych Certyfikatów jest niejako „uzupełnieniem” wachlarza działań systemowych zmierzających do poprawy efektywności energetycznej i ochrony środowiska, wynikających dotychczas ze wspólnotowego systemu handlu emisjami (ETS), angażując w ten sposób w proces poprawy efektywności energetycznej i ochrony środowiska mniejsze instalacje spalania paliw, zgodnie bowiem z art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o efektywności energetycznej instalacje uczestniczące w systemie ETS nie są objęte obowiązkami wynikającymi z tej ustawy.

3. Zwolnienia dla gospodarstw domowych

Omawiając kwestię zwolnień od akcyzy dla wyrobów gazowych, warto również pochylić się nad zwolnieniem dla gospodarstw domowych, ustawodawca określił bowiem odrębne warunki korzystania z tego zwolnienia. Ponadto na etapie prac Komisji Finansów Publicznych zdecydowano o wprowadzeniu pewnej poprawki w zakresie zwolnień dla gospodarstw domowych, w celu ułatwienia używania wyrobów gazowych w niewielkich ilościach. Dlatego też, w przypadku wyrobów gazowych o kodzie CN 2711 21 00, zwolnieniu od akcyzy podlega sprzedaż tych wyrobów w ilościach nieprzekraczających:

- 10 m³/h – gazu ziemnego wysokometanowego grupy E, nie więcej niż 8000 m³ rocznie, albo
- 25 m³/h – gazu ziemnego zaazatowanego grupy Lw, grupy Ls, grupy Ln albo grupy Lm, nie więcej niż 10 650 m³ rocznie.

W przypadku wyrobów gazowych o kodzie ex CN 2711 29 00 sprzedaż tych wyrobów w ilościach nieprzekraczających:

- 10 m³/h – wyrobu gazowego propan-butan-powietrze, nie więcej niż 5000 metrów sześciennych rocznie, albo
- 10 m³/h – wyrobu gazowego propan-butan-rozprężony, nie więcej niż 1000 metrów sześciennych rocznie.

Odwołując się do tego, należy wskazać, że gospodarstwa domowe, zużywające niewielką ilość wyrobów gazowych,

mieszczącą się w ustawowych limitach, w których prowadzona jest działalność gospodarcza, mogą bez żadnych dodatkowych warunków, tj. obowiązku składania oświadczeń, korzystać z niniejszego zwolnienia.

Zwolnienie dla gospodarstw domowych ma charakter bezwarunkowy, jednak w przypadku zużycia wyrobów gazowych:

- o kodach CN 2705 00 00 i 2711 11 00,
- o kodzie CN 2711 21 00 w ilościach większych niż określone powyżej,
- o kodzie ex CN 2711 29 00 w ilościach większych niż określone powyżej,

nabywca tych wyrobów zobowiązany jest do złożenia oświadczenia, że nie używa tych wyrobów na inne potrzeby niż prowadzenie gospodarstwa domowego, w tym również na potrzeby związane z działalnością gospodarczą. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w swoich gospodarstwach domowych i zużywające wyroby gazowe w ilościach przekraczających wskazane ustawowe limity mają obowiązek proporcjonalnego określenia, jaka ilość gazu wykorzystywana jest na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, z uwzględnieniem mocy urządzeń grzewczych, oraz złożenia stosownego oświadczenia. Jednocześnie należy pamiętać, że jeżeli dana nieruchomość mieszkalna jest wykorzystywana wyłącznie do celów prowadzonej działalności gospodarczej, wtedy takie zużycie podlega opodatkowaniu, nawet jeżeli mieści się w ramach limitów określonych powyżej.

VI. Podsumowanie

Nowelizacja ustawy akcyzowej, będąca implementacją przepisów unijnych, wprowadza złożony katalog zwolnień, choć – co warto podkreślić – sam system efektywnego opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów gazowych jest stosunkowo prosty w porównaniu do systemów opodatkowania innych kategorii wyrobów akcyzowych. Analizując niniejszą kwestię, należy pamiętać o tym, że obok systemu zwolnień dla wyrobów gazowych polskie przepisy akcyzowe przewidują opodatkowanie zerową stawką akcyzy wyrobów gazowych zużywanych do celów innych niż opałowe lub napędowe.

Mając to na uwadze, należy podkreślić, że kluczowe dla podatku akcyzowego jest poprawne zdefiniowanie wykorzystywanych, przez podmiot rodzajów wyrobów gazowych, przez ustalenie ich kodów CN oraz określenie charakteru procesów, w trakcie których zużywany jest gaz. Następnie, na podstawie zebranych informacji, należy ustalić zakres korzystania ze zwolnień od akcyzy, do których uprawniony jest dany podmiot. Ponadto zidentyfikowanie charakteru procesów, w których zużywane są wyroby gazowe pod kątem zwolnień od akcyzy, determinuje ustalenie przez podmiot właściwego statusu na tle znowelizowanych przepisów akcyzowych, tj. prowadzenie działalności jako finalny nabywca gazowy lub pośredniczący podmiot gazowy.

Zmiany ustawy o podatku akcyzowym wynikające z ustawy o budżecie



Marzena Krupa
konsultant podatkowy

I. Realizacja budżetu

Ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej określana jako „ustawa o budżecie” ma na celu zapewnienie prawidłowej realizacji ustawy budżetowej na rok 2014. Efekt ten ustawodawca zamierza osiągnąć m.in. dzięki podwyżkom akcyzy na alkohol etylowy (napoje spirytusowe) oraz wyroby tytoniowe. Dodatkowo ustawodawca doprecyzował definicję suszu tytoniowego.

II. Wzrost stawek akcyzy na wyroby tytoniowe

1. Rynek wyrobów tytoniowych w Polsce

Obecne wpływy do budżetu państwa z opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych stale wzrastają (**Tabela 1**), co jest wynikiem corocznych podwyżek podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe (**Tabela 2**). W wyniku tego w ciągu pięciu lat wpływy budżetowe z tytułu akcyzy od wyrobów tytoniowych **wzrosły o 38%**.

Ponieważ wartość akcyzy stanowi około 66% ceny paczki papierosów (**Diagram 1**), zmiany stawek podatku akcyzowego w sposób znaczący wpływają na cenę pojedynczej paczki papierosów.

Diagram 1. Skład ceny jednej paczki papierosów w 2013 r. dla ceny WAP = 10,9 zł²

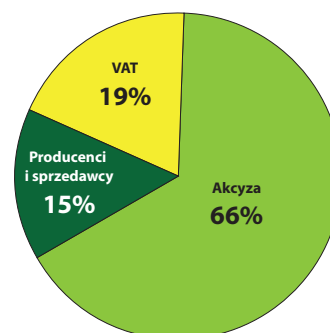


Tabela 1. Dochody budżetu państwa z tytułu akcyzy od wyrobów tytoniowych w mld złotych w latach 2007–2012¹

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Zmiana 2007–2012
Wartość akcyzy (w mld PLN)	13,48	13,46	16,06	17,44	18,26	18,58	38%

Tabela 2. Wzrost stawki kwotowej podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe na przestrzeni ostatnich 5 lat

Wyrób tytoniowy	Stawka kwotowa akcyzy w 2009	Stawka kwotowa akcyzy w 2010	Stawka kwotowa akcyzy w 2011	Stawka kwotowa akcyzy w 2012	Stawka kwotowa akcyzy w 2013	Stawka kwotowa akcyzy w 2014	Wzrost 2009–2014
papierosy w PLN za 1000 sztuk	138,50 zł	146,83 zł	158,36 zł	170,97 zł	188,00 zł	206,76 zł	49%
tytoń do palenia w PLN za 1kg	95,00 zł	95,00 zł	102,32 zł	115,86 zł	128,02 zł	141,29 zł	49%
cygara i cygaretki w PLN za 1000 sztuk	235,00 zł	235,00 zł	244,40 zł	254,20 zł	266,90 zł	280,25 zł	19%

¹ Źródło: Dane Ministerstwa Finansów.

² Podatek akcyzowy w przemyśle tytoniowym – studium efektywności systemu, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa, październik 2013 r., s. 11.

Tabela 3. Wzrost podatku akcyzowego na papierosy w latach członkostwa Polski w Unii Europejskiej³

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Wzrost 2004–2014
Stawka kwotowa w PLN na 1000 sztuk	64,00	68,40	75,10	80,90	91,00	138,50	146,80	158,40	170,97	188,00	206,76	223%
Stawka <i>ad valorem</i>	26,67%	28,48%	31,30%	33,70%	37,92%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	4,74 pp

2. Model opodatkowania akcyzą papierosów

W związku z ograniczeniami wynikającymi z unijnych przepisów akcyzowych w Polsce akcyza na papierosy funkcjonuje w modelu mieszanym. Składa się on z dwóch komponentów:

- **kwotowego (*specific*)** – na jednostkę wyrobu (1000 sztuk),
- **procentowego (*ad valorem*)** – obliczanego od ceny.

W ciągu ostatnich pięciu lat stawka procentowa pozostawała niezmiennie na tym samym poziomie 31,41% maksymalnej ceny detalicznej, natomiast stawka kwotowa stale wzrasta. W ciągu lat 2004–2013 stawka kwotowa **wzrosła o 194%**, a zgodnie z planowaną podwyżką w roku 2014 wzrost ten wyniesie już 223% (Tabela 3).

System oparty na podnoszeniu stawki kwotowej przy pozostawieniu na tym samym poziomie stawki procentowej w wysokości 31,41% zapewnia równomierność podnoszenia wszystkich cen papierosów i tytoniu do palenia, bez względu na segment cenowy, w którym się znajduje. Obniżenie stawki procentowej skutkowałoby mniejszymi wpływami do budżetu z powodu wyższego – proporcjonalnie – opodatkowania akcyzą segmentu taniego i średniego (który łącznie stanowi około 86%) w porównaniu do segmentu drogiego⁴.

Pojawiają się jednak głosy przedstawicieli branży tytoniowej, które wzorując się na 20 innych państwach Unii Europejskiej, opowiadają się za znacznym obniżeniem stawki procentowej, co ma na celu uniezależnienie wpływów do budżetu państwa od polityki cenowej producentów, wpływając jednocześnie na zwiększenie przewidywalności dochodów państwa. Jednak wprowadzenie takiego rozwiązania prowadziłoby do spłaszczenia cen papierosów i wyższego opodatkowania papierosów z taniego i średniego segmentu cenowego. W efekcie mogłoby dojść do ograniczenia dostępu do papierosów przez część społeczeństwa. W praktyce nie oznaczałoby to jednak spadku liczby osób palących papierosy, a jedynie przesunięcie ich preferencji do tańszych wyrobów tytoniowych (tytoń do palenia) czy też zakup papierosów z szarej strefy (bez akcyzy).

3. Planowane podwyżki akcyzy na wyroby tytoniowe i ich uzasadnienie

Ustawa o budżecie zwiększa stawkę kwotową podatku akcyzowego:

- papierosów z 188 zł za każde 1000 sztuk na **206,76 zł** (o 18,76 zł),
- tytoniu do palenia za 1 kg z 128,02 zł na **141,29 zł** (o 13,27 zł),
- cygar i cygaretek z 266,90 zł za każde 1000 sztuk na **280,25 zł** (o 13,35 zł).

Stawka procentowa dla papierosów i tytoniu pozostaje na tej samej wysokości 31,41% maksymalnej ceny detalicznej.

Zgodnie z szacunkami Ministerstwa Finansów planowana podwyżka stawki akcyzy na papierosy skutkować będzie wzrostem ceny detalicznej paczki papierosów średnio o **ok. 1 zł**.

Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o budżecie, podwyżka akcyzy na wyroby tytoniowe wyniesie 5% i bierze się m.in. z konieczności osiągnięcia w 2018 roku unijnego minimum podatkowego⁵, które wynosi co najmniej **60% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów dopuszczonych do konsumpcji**, przy czym podatek wynosić ma **nie mniej niż 90 euro na 1000 sztuk papierosów**.

Mimo planowanego spadku sprzedaży papierosów w 2014 roku wpływy do budżetu państwa dzięki podwyżce akcyzy mają wzrosnąć, jednak nie zostały opracowane szacunki dotyczące wielkości przewidywanego wzrostu. Natomiast przyczyną przewidywanego spadku sprzedaży papierosów, zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy o budżecie, będzie odchodzenie od palenia tytoniu lub zastępowanie ich e-papierosami. Jednocześnie Ministerstwo Finansów starało się nie zauważać problemu podnoszonego przez branżę tytoniową, to jest ryzyka wzrostu szarej strefy w branży tytoniowej, która i tak jest już na bardzo wysokim poziomie.

Wprowadzenie podwyżek motywowane było przez Ministerstwo Finansów również koniecznością realizacji założeń po-

³ Źródło: *Polityka podatkowa państwa wobec branży tytoniowej oraz jej konsekwencje ekonomiczne i społeczne* – Raport Fundacji Republikańskiej i obliczenia własne.

⁴ Uzasadnienie projektu ustawy o budżecie o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej uchwalonej 7 grudnia 2012 r.

⁵ Wprowadzonego dyrektywą Rady 2011/64/UE z 21 czerwca 2011 r. (Dz.Urz. UE L 176 z 5 lipca 2011 r., s. 24).

lityki prozdrowotnej⁶, które obligują rząd do wprowadzania regulacji zmniejszających zużycie wyrobów tytoniowych. Chyba jednak minister finansów stara się tutaj zastępować ministra zdrowia w sposób nadgorliwy.

4. Zastrzeżenia branży tytoniowej

Wprowadzeniu omawianych podwyżek oponowała branża tytoniowa, twierdząc, że przedstawione w uzasadnieniu projektu ustawy o budżetowej założenia nie zostaną zrealizowane, a konsekwencją wprowadzenia proponowanych zmian będzie powiększenie szarej strefy.

Przedstawiciele branży tytoniowej zwracali uwagę, że rzeczywista podwyżka akcyzy na papierosy sięga niemal **10%**, co pozostaje w jawnej sprzeczności z uzasadnieniem projektu ustawy o budżetowej i decyzją Rady Ministrów z 6 września 2013 r., które zakładają **5%** wzrost akcyzy na wyroby tytoniowe w 2014 roku.

Ponadto akcyza rośnie znacznie szybciej, niż to wynika z naszych zobowiązań unijnych. W 2012 roku całościowy udział podatku akcyzowego w średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży wynosił **65,58%** (przy wymaganym unijnym poziomie 60%). Akcyza na papierosy osiągnęła poziom **87,50 euro na 1000 sztuk** przy wymaganym poziomie 90 euro na 1000 sztuk. Natomiast w 2014 roku, przy planowanych podwyżkach, przekroczy ten poziom i będzie wynosić **97,46 euro na 1000 sztuk** i to na 4 lata przed upływem okresu przejściowego.

Tymczasem już teraz całkowite obciążenie papierosów w Polsce podatkiem akcyzowym i VAT w wysokości **84,61%** plasuje nasz kraj **na 3 miejscu** państw unijnych pod względem obciążenia podatkowego papierosów⁷. Wyższe obciążenie występuje tylko w Wielkiej Brytanii i Grecji.

Branża tytoniowa opowiadała się za długofalowym, stopniowym zwiększaniem stawek akcyzy, co zdaniem przedsiębiorców przynieść ma pozytywne skutki zarówno w kontekście ustabilizowania rynku legalnych wyrobów, zmniejszenia szarej strefy, jak i trwałego zwiększenia wpływów budżetowych z akcyzy.

Przedstawiciele branży obawiają się, że podwyżka w 2014 roku spowoduje przekroczenie maksymalnego poziomu opodatkowania (tzw. krzywa Laffera), co doprowadzi do spadku wpływów do budżetu, tzn. mimo wzrostu stawki akcyzy dochody Skarbu Państwa będą maleć.

Według reprezentantów przemysłu tytoniowego spadek wpływów do budżetu państwa nie będzie spowodowany rezygnowaniem z palenia lub zastępowaniem ich e-papierosami, lecz rozwojem szarej

strefy. Wnioski takie wysunąć można z badania CBOS⁸, zgodnie z którym **odsetek palących Polaków pozostaje na niezmiennym poziomie około 30% od kilku lat**, co pokazuje, że wyższe stawki akcyzy nie przyczyniają się do rezygnacji z palenia.

Jak wskazuje raport Instytutu Almares⁹, w drugim kwartale 2013 roku **zwiększył się udział paczek papierosów bez zapłaconej w Polsce akcyzy do 15,1%**. Z kolei z raportu Fundacji Republikańskiej¹⁰ wynika, że Polska należy do krajów o jednym z najwyższych szacowanych wskaźników udziału konsumpcji papierosów przemycanych i podrabianych w stosunku do konsumpcji legalnej. Zauważono też, że szybkie przyrosty papierosów nielegalnych obserwować można w latach następujących po znacznych podwyżkach cen papierosów na legalnym rynku.

Ponadto z danych Ministerstwa Finansów wynika, że porównując okres styczeń-lipiec 2013 r. z analogicznym okresem w 2012 roku, wpływy do budżetu zmniejszyły się o około 460 mln zł. Należy przy tym pamiętać, że spadek ten wystąpił mimo wysokiej podwyżki akcyzy na wyroby tytoniowe w 2013 roku.

Wydaje się więc, że obawy branży tytoniowej są zasadne, a nieuwzględnienie zgłaszanego przez branżę postulatu zmniejszenia tempa podwyżek będzie miało niekorzystne skutki dla przedsiębiorców, ich pracowników, konsumentów, a przede wszystkim dla budżetu państwa.

5. Doprecyzowanie definicji suszu tytoniowego

Opodatkowanie suszu tytoniowego wprowadzone zostało od 1 stycznia 2013 r. ustawą o budżetowej z 7 grudnia 2012 r.¹¹. W praktyce bowiem susz tytoniowy nadaje się do palenia, wystarczy, że zostanie pocięty lub inaczej podzielony. Wprowadzenie omawianej regulacji było więc pożądane ze względu na zabezpieczenie wpływów do budżetu państwa oraz przeciwdziałanie niekorzystnym zjawiskom na rynku, tj. zwiększającej się sprzedaży nieopodatkowanego suszu tytoniowego, który był wykorzystywany do palenia¹².

Susz tytoniowy został zdefiniowany w art. 99a ustawy akcyzowej¹³ jako suchy tytoń niebędący jeszcze wyrobem tytoniowym. W przepisach prawa podatkowego nie zostało jednak określone, co oznacza pojęcie „suchy tytoń”. Brak precyzyjnej definicji stał się przyczyną obchodzenia prawa przez sprzedawanie tzw. mokrego suszu, którego wilgotność przekracza 20%.

Sprzedawcy sprzedając „mokry susz”, oferują jednocześnie w punktach sprzedaży możliwość wydzierżawienia maszynki osuszającej i tnącej susz, dzięki temu możliwe jest samodzielne skręcanie papierosów bez konieczności zapłaty podatku.

⁶ Wynikające z zaleceń WHO oraz ustawy z 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych.

⁷ Dane z publikacji KE „EU Excise Tables” July 2013, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

⁸ http://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2012/K_107_12.PDF, sierpień 2012 r.

⁹ Poland Market Survey Top Lines Report Empty Discarded Pack Collection, kwiecień 2013 r., http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202013%20Empty%20Pack%20Survey%20Report_942.pdf.

¹⁰ Polityka podatkowa państwa wobec branży tytoniowej oraz jej konsekwencje ekonomiczne i społeczne, wrzesień 2012 r.

¹¹ Ustawa z 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. poz. 1456).

¹² Uzasadnienie do ustawy o budżetowej z 7 grudnia 2012 r. (Dz.U. poz. 1456).

¹³ Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 108, poz. 626).

Mimo że Ministerstwo Finansów uznaje, że za susz tytoniowy należy uznać każdą część tytoniu, która nie jest połączona z żywą rośliną¹⁴, to fakt ten nie zapobiega sprzedaży „mokrego tytoniu” bez odprowadzania należnej akcyzy. Tym bardziej że wyrok WSA w Rzeszowie z 23 września 2013 r.¹⁵, aczkolwiek nieprawomocny, potwierdził stanowisko takich sprzedawców. Zdaniem WSA zgodnie z wykładnią językową tytoń o określonej wilgotności nie może być uznany za susz tytoniowy, a w związku z tym nie może podlegać opodatkowaniu. Niemniej należy zastanowić się, czy w tym przypadku prymat wykładni literalnej ma bezwzględne pierwszeństwo. Żaden przepis ustawy akcyzowej nie definiuje bowiem terminu „suchy tytoń” i interpretacja przyjęta przez WSA w Rzeszowie oraz podmioty oferujące „mokry suchy tytoń” jest sprzeczna z celem wprowadzenia tej regulacji oraz samym systemem podatku akcyzowego.

Należy bowiem pamiętać, że we wszystkich wyrobach akcyzowych ustawodawca wprowadził szerokie definicje wyrobów akcyzowych, pozwalające na opodatkowanie innych towarów, które sensu stricto nie stanowią danego wyrobu, ale służą do zaspokojenia tych samych celów (np. poncz traktowany jako zamiennik napojów spirytusowych czy też różnego rodzaju wyroby ropopochodne, które pomimo że nie spełniają definicji paliw silnikowych, do takich celów są wykorzystywane).

W efekcie należy więc w tym przypadku przyznać rację Ministrowi Finansów, który w wydawanych interpretacjach przepisów akcyzowych nakładał podatek akcyzowy na „mokry susz tytoniowy”. Tego rodzaju interpretacja stanowi bowiem skuteczną zaporę przed ucieczką przed opodatkowaniem towarów spełniających te same funkcje co suchy susz tytoniowy czy wyroby tytoniowe.

Nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym, która miała ograniczyć szarą strefę, wywołała więc skutek odwrotny, prowadząc do zwiększenia sprzedaży suszu tytoniowego, od których nie została odprowadzona należna akcyza.

W związku z tym w ustawie o budżecie doprecyzowana została definicja suszu tytoniowego, zgodnie z którą za susz tytoniowy uznaje się, **bez względu na wilgotność, tytoń, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym**. Rozwiązanie takie spotkało się z pozytywnym odzewem branży tytoniowej. Niektórzy przedsiębiorcy zauważają jednak nadal możliwość

omijania prawa przez wprowadzanie do obrotu tytoniu pod inną postacią, np. kadzidełek lub trocin z tytoniem. W związku z tym proponowali rozszerzenie zakresu definicji suszu tytoniowego przez dodanie zdania, że za susz tytoniowy uznaje się również wszelkie inne wyroby zawierające w swym składzie susz tytoniowy¹⁶. Wydaje się jednak, że obchodzenie przepisów akcyzowych przez nieuczciwych przedsiębiorców w taki sposób nie tylko nie zostanie zaakceptowane przez Ministerstwo Finansów, ale również przez sądy administracyjne w Polsce.

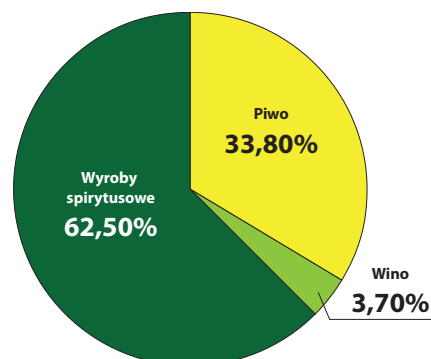
Oprócz zmiany definicji suszu tytoniowego ustawa o budżecie zmienia stawkę podatku akcyzowego od suszu tytoniowego, podnosząc ją z **218,40 zł za każdy kilogram do 229,32 zł**.

III. Podwyższenie stawek akcyzy na alkohol etylowy

1. Rynek alkoholu w Polsce

Na koniec 2012 roku udział wpływów z tytułu podatku akcyzowego od napojów spirytusowych osiągnął **62,5% wszystkich wpływów z tytułu akcyzy od napojów alkoholowych (Diagram 2)** i wyniósł **6,612 mld złotych, co stanowi 45% wzrost w porównaniu do roku 2004 r. (Tabela 4)**.

Diagram 2. Struktura dochodów z podatku akcyzowego od napojów alkoholowych w 2011 r.¹⁷



Obecnie akcyza stanowi średnio równowartość 45% ceny napoju spirytusowego, o zawartości alkoholu na poziomie 40%

Tabela 4. Dochody budżetu państwa z tytułu akcyzy na alkohol etylowy¹⁸

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Wzrost wpływów 2004–2012
Wartość akcyzy (w mld PLN)	4,561	4,430	4,610	5,309	5,880	6,393	6,500	6,445	6,612	45%

¹⁴ Stanowisko takie znaleźć można m.in. w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 maja 2013 r., nr IBPP4/443-71/13/BP, oraz dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 10 kwietnia 2013 r., nr IPTPP3/443A-6/13-4/BJ.

¹⁵ Sygn. akt I SA/Rz 496/13.

¹⁶ Tak m.in. w zgłoszeniu zainteresowania pracami nad projektem ustawy o budżecie, złożonym przez Krajowe Stowarzyszenie Przemysłu Tytoniowego oraz przez Philips Morris Polska Distribution sp. z o.o.

¹⁷ Opodatkowanie akcyzą wyrobów alkoholowych, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, kwiecień 2012 r., s. 11.

¹⁸ Na podstawie danych z Ministerstwa Finansów dla PARPA, 2013 r.

Tabela 5. Stawki podatku akcyzowego na alkohol etylowy na gruncie obowiązującej ustawy akcyzowej

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Stawka akcyzy hl 100% vol.	4960	4960	4960	4960	4960	5704

(poziom akcyzy jest znacząco wyższy niż w przypadku wina i piwa, dla piwa wynosi średnio około 20% ceny)¹⁹, co pokazuje, jak wielki wpływ na cenę napojów spirytusowych ma wysokość akcyzy.

2. Planowane podwyżki akcyzy na alkohol etylowy i ich uzasadnienie

Podwyżka stawki podatku akcyzowego od alkoholu etylowego, zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy o budżetowej, wyniesie 15%. W 2014 roku stawka akcyzy na alkohol etylowy wzrośnie **do 5704,00 zł od 1 hektolitra (hl) alkoholu etylowego 100% vol. zawartego w gotowym wyrobie**, czyli aż o 744 zł w stosunku do roku 2013 (Tabela 5).

Bez zmian pozostają stawki na inne napoje alkoholowe. Obecnie stawka akcyzy na wino wynosi 158,00 zł od jednego hl gotowego wyrobu, na wyroby pośrednie 318,00 zł od 1 hl, na cydr i perry o zawartości alkoholu poniżej 5% na poziomie 97,00 zł od 1 hl, a na piwo 7,79 zł od hl za każdy stopień Plato.

Zwiększenie stawki akcyzy na alkohol etylowy ma zagwarantować **780 mln zł dodatkowych wpływów do budżetu państwa mimo przewidywanego 3% spadku sprzedaży**. Szacuje się, że podwyższenie stawki akcyzy spowoduje **wzrost cen półlitrowej butelki wyrobu spirytusowego 40% o około 1,50 zł, razem z VAT o 1,80 zł**.

Ta zmiana oprócz głównego celu, jakim jest zapewnienie dodatkowych przychodów dla Skarbu Państwa, ma według MF za zadanie przeciwdziałać alkoholizmowi, do czego zobowiązuje rząd ustawa z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi²⁰. Również w tym przypadku minister finansów stara się wyręczać w realizacji tego celu ministra zdrowia.

Ponadto podwyższenie stawek akcyzy ma na celu zmniejszenie różnicy kosztu 1% alkoholu etylowego zawartego w 1 litrze napojów spirytusowych w stosunku do wyrobów winiarskich i piwa, w efekcie czego wpłynie stymulująco na zmianę struktury spożycia napojów alkoholowych. Obecnie koszt 1% alkoholu etylowego wynosi w:

a) wódce 40% 0,5 l (cena detaliczna 22 zł) – **1,10 zł**.

b) piwie 5%, 0,5 l (cena 3,30 zł) – **1,32 zł**,
c) winie 12%, 0,75 l (cena 18 zł) – **2,00 zł**²¹.

3. Zastrzeżenia branży spirytusowej

Podobnie jak w przypadku podwyżki na wyroby tytoniowe, zwiększenie stawki akcyzy na alkohol etylowy spotkało się z negatywnym odzewem ze strony przedstawicieli branży spirytusowej. Twierdzą oni, że podwyżka akcyzy doprowadzi do wzrostu szarej strefy.

Ponadto Związek Pracodawców Polski Przemysł Spirytusowy, powołując się na raport Instytutu Sobieskiego²², twierdzi, że zwiększone wpływy do budżetu państwa w związku z podwyżką akcyzy na alkohol nie zostaną osiągnięte, a wręcz może prowadzić to do skutków odwrotnych, a więc do spadku dochodów budżetu państwa.

Z kolei z raportu Najwyższej Izby Kontroli²³ wynika, że wzrost stawek podatku akcyzowego prowadzi do zwiększenia aktywności szarej strefy, związanej ze wzrostem atrakcyjności nielegalnych zysków realizowanych z przemytu i nielegalnej produkcji.

Wyraźny spadek cen napojów spirytusowych ogranicza udział szarej strefy na polskim rynku. Pokazuje to przykład roku 2003, w którym doszło do kilkunastoprocentowej obniżki, co spowodowało, że pozyskiwanie napojów alkoholowych z niepewnych źródeł i o niepotwierdzonym składzie dla większości polskich konsumentów stało się nieopłacalne. Na początku obecnego stulecia udział szarej strefy w podaży alkoholu szacowano na ponad 50%, a w ostatnich latach spadł do 10% i jest niższy niż wyrobów tytoniowych²⁴.

Ponadto eksperci zwracają uwagę, że dużym zagrożeniem są niskie ceny alkoholu u naszych wschodnich sąsiadów, co również będzie mieć wpływ na nasilenie się przemytu.

W związku z tym branża spirytusowa obawia się, że aż 15% wzrost stawki akcyzy na alkohol etylowy przyczyni się do powiększenia nielegalnego rynku, a w konsekwencji nie wpłynie na zwiększenie wpływów do budżetu państwa.

Niepokojące są też dane Komisji Europejskiej²⁵, zgodnie z którymi Polska po wprowadzeniu planowanych podwyżek

¹⁹ Ekspertyza – Wpływ zmian wysokości stawki podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych w 2014 r. na dochody budżetu państwa – Instytut Sobieskiego, Warszawa, październik 2013 r., s. 29.

²⁰ Dz.U. nr 70, poz. 473 ze zm.

²¹ Uzasadnienie do projektu ustawy o budżetowej.

²² Ekspertyza – Wpływ zmian wysokości stawki podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych w 2014 r. na dochody budżetu państwa – Instytut Sobieskiego, Warszawa, październik 2013 r., s. 5.

²³ Opodatkowanie akcyzą wyrobów alkoholowych, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, kwiecień 2012 r., s. 17.

²⁴ Rynek alkoholu i napojów alkoholowych – stan i perspektywy, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Analizy Rynkowe, czerwiec 2013 r., s. 55.

²⁵ Excise Duty Tables – Alcoholic Beverages, Komisja Europejska, lipiec 2013 r., s. 24–28.