

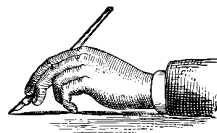


Wewnątrzspółnotowe
nabycie
WYROBÓW
AKCYZOWYCH



poza procedurą
zawieszenia poboru akcyzy
a obowiązki
podatkowo-prawne

apl. adw. Natalia Kozłowska



Krakowska Izba Adwokacka

W ustawie o podatku akcyzowym zawarty został katalog czynności podlegających opodatkowaniu. Jedną z takich czynności jest wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów akcyzowych. Jak wynika jednak z analizy innych ustaw, czynność ta powoduje powstanie różnych obowiązków również na gruncie pozapodatkowym.



WPROWADZENIE

Wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów akcyzowych jest powiązane nie tylko z kwestiami podatkowymi, ale również ściśle łączy się z licznymi szeroko rozumianymi obowiązkami prawnymi. Wyroby akcyzowe to wyroby określone w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym¹, a są to: „wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wy-

¹ Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 z późn. zm.), dalej: ustawa o podatku akcyzowym.



roby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy”².

W zależności od tego, jakie wyroby będą przedmiotem transakcji, obowiązki akcyzowe będą się od siebie różnić. Dalej, kluczowe przede wszystkim jest ustalenie, jakie będą to czynności, np. produkcja wyrobów akcyzowych, wewnątrzwspólnotowe nabycie czy import, w jakim charakterze podmiot będzie dokonywał pewnych transakcji (np. jako pośredniczący podmiot węglowy, podmiot pośredniczący, zużywający podmiot gospodarczy), czy transakcje będą dokonywane w procedurze specjalnej dla podatku akcyzowego, tj. procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku akcyzowym, przez procedurę zawieszenia poboru akcyzy rozumie się „procedurę stosowaną podczas produkcji, w tym przetwarzania, lub magazynowania, w tym przechowywania, lub przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych, w trakcie której, gdy są spełnione warunki określone w przepisach niniejszej ustawy i aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie, z obowiązku podatkowego nie powstaje zobowiązanie podatkowe”³. Oznacza to, że możliwe jest dokonywanie pewnych czynności, takich jak produkcja czy przemieszczanie, bez konieczności zapłaty akcyzy.

Podatek akcyzowy został jako podatek pośredni zharmonizowany na poziomie Unii Europejskiej poprzez liczne dyrektywy, takie jak: Dyrektywa Rady 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania⁴, następnie Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG⁵, Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie)⁶. Z uwagi na obszerność przedmiotu opodatkowania ustawy o podatku akcyzowym, na potrzeby niniejszego opracowania zaprezentowana zostanie

² Art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym.

³ Art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku akcyzowym.

⁴ Dyrektywa Rady 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76 z 23.03.1992 r.).

⁵ Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. L 9, 14.1.2009 r., s. 12–30).

⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz. Urz. L 58, 27.02.2020 r., s. 4–42); dalej: Dyrektywa 2020/262.

wybrana czynność podlegająca opodatkowaniu, związana z jednym wyrobem akcyzowym.

W trakcie przedmiotowych analiz w zakresie problematyki wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy w kontekście obowiązków podatkowo-prawnych zastosowano metodę formalno-dogmatyczną celem analizy aktów prawa powszechnie obowiązującego na poziomie unijnym oraz krajowym. Ponadto użyto metody teoretycznoprawnej celem analizy warstwy pojęciowej oraz definicyjnej. Została również zastosowana metoda krytyki piśmiennictwa celem krytycznej analizy literatury przedmiotu. W pewnym zakresie użyto również metody *case study*, dokonując szczegółowych analiz poszczególnych towarów objętych procedurą wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Celem artykułu jest analiza obowiązków związanych z podatkiem akcyzowym w związku z wewnątrzspółnotowym nabyciem wyrobów energetycznych oraz pozostałych obowiązków wynikających z ustaw pozapodatkowych, aby ukazać ilość i charakter obciążeń podatkowo-prawnych.



WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE NABYCIE WYROBÓW AKCYZOWYCH

Przedmiotem opodatkowania akcyzą jest m.in. wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów akcyzowych z pewnym wyłączeniem, tj. nabyciem wewnątrzspółnotowym do składu podatkowego⁷. Jak wskazuje S. Parulski: „W rezultacie akcyzą opodatkowane jest takie nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych, które wiąże się jednocześnie z powstaniem obowiązku i zobowiązania podatkowego”⁸. Powyższe ściśle powiązane jest z procedurą zawieszenia poboru akcyzy, a zatem wyprowadzenie wyrobów w powyższej procedurze do składu podatkowego na obszarze innego państwa Unii Europejskiej nie będzie stanowiło czynności opodatkowanej. Ponadto należy zwrócić uwagę, że w stosunku do niektórych wyrobów akcyzowych (m.in. dla energii elektrycznej), w ustawie przewidziano oddzielny katalog czynności opodatkowanych, co jest powiązane z charakterem tych wyrobów.

⁷ Art. 8 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym.

⁸ S. Parulski, (w:) *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, art. 8.



Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym, rozumie się „przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju”⁹. Przy czym na uwagę zasługuje fakt, że to, czy dana transakcja powinna zostać uznana za wewnątrzwspólnotowe nabycie, należy ocenić również z uwzględnieniem procedur celnych¹⁰.

Kluczową kwestią, jak w każdym podatku, jest ustalenie, w którym momencie powstaje obowiązek podatkowy, a następnie zobowiązanie podatkowe. Powyższe pojęcia zostały zdefiniowane odpowiednio w art. 4 i 5 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹. Ponownie, moment powstania obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego jest uzależniony od rodzaju wyrobu akcyzowego. Z perspektywy oceny wielości obowiązków analizie zostaną poddane wyroby energetyczne. W ustawie o podatku akcyzowym wyroby energetyczne zostały określone w art. 86 ustawy o podatku akcyzowym, przy czym jest to katalog wyrobów zdefiniowanych przy wykorzystaniu kodów Nomenklatury Scalonej¹². Powyższa zasada nie odnosi się do wszystkich wyrobów energetycznych, bowiem „W niektórych przypadkach dla uznania danego wyrobu za energetyczny należy przeanalizować jego przeznaczenie”¹³. Przykładowo wyrobami energetycznymi są preparaty smarowe o pozycji CN 3403, węglowodory alifatyczne o pozycji CN 2902, jak również olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43.

Na uwagę zasługuje również fakt, że w ustawie o podatku akcyzowym zawarto w załączniku nr 1 wykaz wyrobów opodatkowanych akcyzą, w którym znajdują się również wspomniane wyroby energetyczne. Z perspektywy oceny obowiązków akcyzowych ważna jest dodatkowa weryfikacja, czy konkretny wyrób będący przedmiotem transakcji nie został wymieniony w załączniku nr 2 i załączniku nr 3 do ustawy o podatku akcyzowym, bowiem w takim przypadku konieczne będzie wypełnienie dodatkowych formalności.

⁹ Art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym.

¹⁰ Zob. więcej: interpretacja indywidualna z 30.06.2021 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.89.2021.1.MK, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185158483> (dostęp: 22.04.2023 r.).

¹¹ Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.), dalej: O.P.

¹² Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. L 256, 7.9.1987 r., s. 1–675).

¹³ J. Matarewicz, (w:) *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2023, LEX/el., art. 86.

WYBRANE OBOWIĄZKI AKCYZOWE ZWIĄZANE Z WEWNĄTRZWPÓLNOTOWYM NABYCIEM

Podmiot prowadzący działalność gospodarczą, który nabywa wewnątrzspółnotowo wyroby energetyczne poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, takie jak m.in. oleje napędowe, powinien wypełnić szereg obowiązków podatkowych. Obowiązki te można podzielić na m.in. rejestracyjne, deklaratoryjne czy ewidencyjne. Przede wszystkim należy wskazać, że zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, podmiot gospodarczy powinien dokonać zgłoszenia rejestracyjnego do właściwego naczelnika skarbowego. Powyższego zgłoszenia dokonuje się elektronicznie w Centralnym Rejestrze Podmiotów Akcyzowych poprzez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych¹⁴. Analiza obowiązków akcyzowych powinna uwzględnić również to, czy wyrób nie znajduje się w załączniku nr 2 do ustawy, ponieważ obowiązki akcyzowe będą kształtować się na nieco innym poziomie.

Uwzględniając zmiany wprowadzone przez ustawę z 9.12.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹⁵, która dokonała m.in. implementacji tzw. dyrektywy horyzontalnej¹⁶, tj. Dyrektywy 2020/262, obecnie wyróżnić należy podmiot taki jak uprawniony odbiorca, tj. podmiot, który na podstawie specjalnego dokumentu dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy poza procedurą zawieszenia akcyzy wyrobów akcyzowych. Od 1.02.2023 r. wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy może odbywać się przez podmiot do tego uprawniony (tj. wspomnianego powyżej uprawnionego odbiorcę, który dokonał odpowiedniej rejestracji i uzyskał numer akcyzowy), a samo przemieszczenie wyrobów powinno odbywać się na podstawie dokumentu e-SAD. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 16a ustawy o podatku akcyzowym e-SAD to: „elektroniczny uproszczony dokument administracyjny, na podstawie którego przemieszcza się, w ramach nabycia we-

¹⁴ <https://puesc.gov.pl/puesc> (dostęp: 22.04.2023 r.), dalej: PUESC.

¹⁵ Ustawa z 9.12.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2427).

¹⁶ W podatku akcyzowym można odnaleźć podział na trzy grupy dyrektyw, tj. horyzontalne, strukturalne i szczegółowe, co zostało przedstawione przez: B. Sowa, *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 37(1) (za: A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wojtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin 2003).



wewnątrzspółnotowego lub dostawy wewnątrzspółnotowej, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy¹⁷. Przemieszczenie wyrobów energetycznych takich jak np. olej napędowy (o kodzie CN 2710 19 43 – który znajduje się w załączniku nr 2 do ustawy) powinno zatem odbywać się w specjalnym systemie EMCS PL 2 na podstawie dokumentu e-SAD, sporządzonego przez uprawnionego wysyłającego. Po stronie podmiotu, który dokonuje wewnątrzspółnotowego nabycia, będzie natomiast istniał obowiązek potwierdzenia odbioru wyrobów (tj. raport odbioru). Regulacje dotyczące przemieszczania takich wyrobów wynikają z harmonizacji podatku akcyzowego na poziomie Unii Europejskiej, co więcej – są efektem dążeń do elektryzacji podatku akcyzowego.

Kolejne obowiązki podmiotów dokonujących wewnątrzspółnotowego nabycia to obowiązki deklaratoryjne. Zgodnie z art. 78 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, podmiot dokonujący wewnątrzspółnotowego nabycia powinien: „złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklarację uproszczoną, według ustalonego wzoru, oraz obliczyć akcyzę i dokonać jej zapłaty na terytorium kraju, na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie 10 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, w przypadku gdy nabywane wyroby są opodatkowane na terytorium kraju stawką akcyzy inną niż stawka zerowa¹⁸. Obecnie deklaracje są składane elektronicznie¹⁹ za pośrednictwem platformy PUESC. Powyższe oznacza, że zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, czyli „podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia kwoty podatku²⁰. Warunkiem *sine qua non* złożenia deklaracji podatku akcyzowego jest m.in. ustalenie podstawy opodatkowania czy odpowiedniej stawki podatku akcyzowego, zgodnie z art. 89 ustawy o podatku akcyzowym.

Z wewnątrzspółnotowym nabyciem wiąże się również obowiązek prowadzenia stosownej ewidencji akcyzowej. Jeśli wziąć pod uwagę przykład wewnątrzspółnotowego nabycia oleju napędowego – właściwą ewidencją będzie ewidencja wyrobów akcyzowych nabywanych wewnątrzspółnotowo, o której mowa w art. 138c ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym.

¹⁷ Art. 2 ust. 1 pkt 16a ustawy o podatku akcyzowym.

¹⁸ Art. 78 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym.

¹⁹ Co wynika z art. 24d ustawy o podatku akcyzowym.

²⁰ L. Etel, (w:) R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, Warszawa 2022, art. 21.

Podsumowując, należy stwierdzić, że wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy w postaci np. oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43 wiąże się z szeregiem obowiązków akcyzowych. Na uwagę zasługuje to, że zakres tych obowiązków podyktowany jest rodzajem wyrobów i charakterem dokonywanych transakcji. Ponadto nabycie tego samego wyrobu dokonywane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy łączyłoby się z innymi, równie licznymi obowiązkami. Przedmiotowa tematyka jest więc skomplikowana i wymaga każdorazowo szczegółowego rozpoznania w celu prawidłowego określenia obowiązków akcyzowych.



SZCZEGÓŁOWE ROZWIĄZANIA DOTYCZĄCE WYROBÓW ENERGETYCZNYCH NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Jak wskazuje C. Kosikowski: „opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają te same czynności, które są opodatkowane od towarów i usług, jeżeli ich podmiotem są wyroby akcyzowe (...)”²¹.

W ustawie z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług²² z wewnątrzspółnotowym nabyciem określonych wyrobów wiążą się pewne dodatkowe obowiązki i ograniczenia. Co do zasady podatek od towarów i usług płacony jest w terminie określonym w art. 103 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W stosunku jednak do towarów wymienionych w art. 103 ust. 5aa ustawy o podatku akcyzowym, takich jak benzyny silnikowe, oleje napędowe o kodzie CN 2710 19 43, gaz płynny LPG, należy zastosować przyspieszoną płatność tego podatku. Szczegółowe terminy na obliczenie i wpłacenie podatku zależą od różnych wariantów sytuacyjnych określonych w ustawie.

Jak wskazuje A. Bartosiewicz, omawiane przepisy: „Są one częścią zmian składających się na tzw. pakiet paliwowy. (...) Tego rodzaju regulacja (zwłaszcza w powiązaniu z wprowadzeniem instytucji płatnika) ma zapobiegać przypadkom wyłudzenia podatku w związku z wewnątrzspółnotowym

²¹ C. Kosikowski, (w:) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998.

²² Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931), dalej: ustawa o podatku od towarów i usług.



nabywaniem paliwa z wykorzystaniem tzw. znikających podatników²³. Tym samym ustawodawca, kierując się powyższymi motywami, ustanowił dodatkowe szczególne obowiązki, które powiązane są z pewną częścią wyrobów akcyzowych.



OBOWIĄZKI PRZEWIDZIANE W PRAWIE ENERGETYCZNYM

Obowiązki podatkowe nie są jedynymi, które łączą się z wewnątrzspółnotowym nabyciem wyrobów akcyzowych. Uregulowania związane z wprowadzeniem pewnych wyrobów na terytorium kraju zostały również przewidziane w ustawie z 10.04.1997 r. Prawo energetyczne²⁴. W ustawie tej bowiem, oprócz regulacji związanych z energią elektryczną, ustanowiono liczne obowiązki koncesyjne, jak również wpis do specjalnych rejestrów, w jakim zakresie dokonuje się przywozu paliw ciekłych. W prawie energetycznym określono w art. 3 pkt 3b, co należy rozumieć przez paliwa ciekłe, choć dla pełnego rozumienia należy odwołać się do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z 22.10.2008 r. w sprawie statystyki energii²⁵ oraz rozporządzenia Ministra Aktywów Państwowych z 27.11.2019 r. w sprawie szczegółowego wykazu paliw ciekłych, których wytwarzanie, magazynowanie lub przeładunek, przesyłanie lub dystrybucja, obrót, w tym obrót z zagranicą, wymaga koncesji oraz których przywóz wymaga wpisu do rejestru podmiotów przywożących²⁶. Tym samym, w związku z przywozem paliw ciekłych, co zgodnie z art. 3 pkt 12d prawa energetycznego oznacza „sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej paliw ciekłych w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego lub importu”²⁷, należy doszukać się pewnych zobowiązań do wypełnienia. W związku z tym, w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia niektórych wyrobów, które stanowią również wyroby akcyzowe, będzie konieczne uzyska-

²³ A. Bartosiewicz, (wr:) VAT. Komentarz, Warszawa 2022, art. 103.

²⁴ Ustawa z 10.04.1997 r. Prawo energetyczne (Dz.U. 2022 r. poz. 1385), dalej: prawo energetyczne.

²⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z 22.10.2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz.Urz. L 304 z 14.11.2008 r., s. 1, z późn. zm.), dalej: Rozporządzenie ws. statystyki energii.

²⁶ Rozporządzenie Ministra Aktywów Państwowych z 27.11.2019 r. w sprawie szczegółowego wykazu paliw ciekłych, których wytwarzanie, magazynowanie lub przeładunek, przesyłanie lub dystrybucja, obrót, w tym obrót z zagranicą, wymaga koncesji oraz których przywóz wymaga wpisu do rejestru podmiotów przywożących (Dz.U. z 2021 r. poz. 2336).

²⁷ Art. 3 pkt 12d prawa energetycznego.

nie koncesji na obrót lub koncesji na obrót z zagranicą²⁸ lub będzie wymagany wpis do rejestru podmiotów przywożących paliwa ciekłe²⁹. Co więcej, z taką działalnością zgodnie z przepisami prawa energetycznego wiążą się również liczne obowiązki informacyjne³⁰ czy sprawozdawcze³¹ do Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki.

Poszukując celu wprowadzenia takich ograniczeń w zakresie prowadzenia działalności koncesjonowanej lub konieczności uzyskania wpisu do rejestru podmiotów przywożących, należy wskazać, że: „Oznacza to, że państwo korzystając ze swoich uprawnień, może ograniczać konstytucyjną wartość, jaką stanowi swoboda prowadzenia działalności gospodarczej kosztem innych, ważniejszych wartości z perspektywy państwa lub obywateli. Do takich wartości można zaliczyć *inter alia* bezpieczeństwo państwa, z którym należy utożsamiać między innymi bezpieczeństwo energetyczne, bezpieczeństwo obywateli lub inny ważny interes publiczny”³². Co więcej, prowadzenie działalności gospodarczej bez stosownego wpisu do rejestru podmiotów przywożących czy stosownej koncesji może skutkować nałożeniem przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki kary pieniężnej, o której mowa w art. 56 prawa energetycznego, co ma spowodować lepsze przestrzeganie przepisów prawa energetycznego.



OBOWIĄZKI ZWIĄZANE Z TWORZENIEM I UTRZYMYWANIEM ZAPASÓW PALIW

Kolejne zobowiązania, jakie mogą pojawić się wraz z wewnątrzspółnotowym nabyciem wyrobów akcyzowych, zostały określone w ustawie z 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym³³. Przedmiotowe

²⁸ Art. 32 prawa energetycznego.

²⁹ Art. 32c prawa energetycznego.

³⁰ Art. 43e prawa energetycznego.

³¹ Art. 43d prawa energetycznego.

³² M. Jabłoński, *Prawno-administracyjny charakter koncesji w ustawie Prawo energetyczne*, „Studia Ecologiae et Bioethicae” 2012, nr 10(4), s. 99–104, (w:) F. Elżanowski, *Prawnoprosesowa sytuacja przedsiębiorstwa energetycznego w sprawach z zakresu regulacji energetyki*, Warszawa 2015.

³³ Ustawa z 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1537 z późn. zm.), dalej: ustawa o zapasach paliw.



obowiązki to m.in. wymóg dokonania wpisu do stosownego rejestru³⁴, utworzenie i utrzymywanie zapasów obowiązkowych zgodnie z przepisami o ustawie o zapasach³⁵, składanie comiesięcznych deklaracji³⁶ do Prezesa Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych oraz wiele innych obowiązków informacyjnych określonych w omawianej ustawie. Obowiązki te spoczywają m.in. na handlowcu, przez którego rozumie się „przedsiębiorcę wykonującego samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw”³⁷. Biorąc pod uwagę omawiany przykład wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych, to konieczność tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw ciekłych ponownie zależy od spełnienia pewnych kryteriów określonych w Rozporządzeniu ws. statystyki energii oraz objęcia zakresem rozporządzenia Ministra Klimatu z 7.08.2020 r. w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej³⁸. Powyższe rozporządzenie ponownie posługuje się kodami CN, które określają, w stosunku do których wyrobów powinny zostać utworzone zapasy paliw. Wymieniono w nim m.in. oleje napędowe (m.in. CN 2710 19 43), benzyny silnikowe (m.in. CN 2707 50 00) czy gaz płynny LPG (m.in. CN 2711 12), tj. wyroby o kodach CN, którymi na gruncie ustawy o podatku akcyzowym są określane wyroby podlegające opodatkowaniu akcyzą, dzięki czemu zauważalne jest ścisłe powiązanie przedmiotowej ustawy o zapasach paliw z ustawą o podatku akcyzowym. Tematyka tworzenia obowiązkowych zapasów paliw jest ważna z perspektywy bezpieczeństwa państwa i jego obywateli. Na powyższe wskazuje również M. Kraśniewski, którego zdaniem: „Przepisy krajowe muszą uwzględnić konieczność zapewnienia społeczeństwu, a także instytucjom państwowym, nieprzerwany dostęp do energii, co można uznać współcześnie za jedną z istotnych funkcji administracji gospodarczej”³⁹.

³⁴ Art. 14 ustawy o zapasach paliw.

³⁵ Art. 5 ustawy o zapasach paliw.

³⁶ Art. 22 ustawy o zapasach paliw.

³⁷ Art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o zapasach paliw.

³⁸ Rozporządzenie Ministra Klimatu z 7.08.2020 r. w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1373).

³⁹ M. Kraśniewski, *Umowa biletowa – wybrane zagadnienia praktyczne*, internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny (iKAR) 2017, nr 6(6), s. 28–40.



KONIECZNOŚĆ ZAPŁATY OPŁATY PALIWOWEJ

Obowiązek uiszczenia opłaty paliwowej powstał na gruncie ustawy z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym⁴⁰. Na podstawie art. 37h ust. 1 ustawy o autostradach płatnych: „wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, wykorzystywanych do napędu silników spalinowych podlega opłacie”⁴¹. Powyższa ustawa poprzez sformułowanie „wprowadzenie na rynek krajowy” rozumie czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są paliwa silnikowe oraz gaz, określone w ustawowym katalogu. Oznacza to, że wewnątrzspółnotowe nabycie pewnych wyrobów akcyzowych będzie również podlegało opłacie paliwowej.

W ustawie o autostradach płatnych ponownie wykorzystano do opisanego wyrobów, które podlegają opłacie paliwowej, Nomenklaturę Scaloną, tj. kody CN (np. CN 2710 19 43 2710 12 45), oraz ustawodawca zdecydował się na objęcie zakresem ustawy również wyrobów spełniających warunki przeznaczenia do celów napędowych bez względu na kod CN, dzięki czemu katalog ten jest znacznie szerszy. Wprowadzanie na rynek krajowy m.in. paliw silnikowych wiąże się nie tylko z obciążeniem finansowym, ale to również konieczność składania comiesięcznych informacji w sprawie opłaty paliwowej na stosownym wzorze. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że opłata paliwowa powinna być zaliczana do podatków od energii: „Do podatków środowiskowych od energii zaliczono również: opłaty zastępcze za niewywiązanie się z narzuconych limitów zastosowania energii odnawialnej i opłaty paliwowe”⁴². Co oznacza, że ustanowienie takiej opłaty przez ustawodawcę powinno mieć pozytywny wpływ na środowisko i ekosystem, ponieważ ma spowodować zmniejszenie wykorzystania pewnych wyrobów

⁴⁰ Ustawa z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 2483), dalej: ustawa o autostradach płatnych.

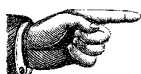
⁴¹ Art. 37h ust. 1 ustawy o autostradach płatnych.

⁴² J. Śleszyński, *Podatki środowiskowe i podział na grupy podatków według metodyki Eurostatu*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2014, nr 3.



POZOSTAŁE OBOWIĄZKI PRAWNE

Obowiązki wynikające z prawa energetycznego, ustawy o zapasach paliw ciekłych czy ustawy o autostradach płatnych nie są jedynymi, które wiążą się z wewnątrzspółnotowym nabyciem wyrobów akcyzowych. Warto również wspomnieć, że pozostałe obowiązki zostały uregulowane również m.in. w ustawie z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁴³ (zgłoszenia przewozu SENT), ustawie z 27.04.2001 r. Prawo ochrony środowiska⁴⁴ (opłata emisyjna) czy ustawie z 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw⁴⁵ (Narodowy Cel Redukcyjny).



KONKLUZJE I WIOSKI KOŃCOWE

Biorąc pod uwagę przedstawione obowiązki na przykładzie wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, należy stwierdzić, że sama ustawa o podatku akcyzowym nie jest jedyną regulacją, choć znaczącą, w kwestii wywiązania się z obowiązków przez podmiot dokonujący takich transakcji. Specjalne unormowania zostały przewidziane również w zakresie ustawy o podatku od towarów i usług. Powyższe jednak dotyczy jedynie regulacji podatkowych. Podchodząc kompleksowo i holistycznie do omawianej tematyki, należy uwzględnić również obowiązki wynikające z ustaw pozapodatkowych. Przywołane ustawy takie jak prawo energetyczne, ustawa o zapasach paliw, ustawa o autostradach płatnych wskazują na to, że z transakcją wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych wiąże się szereg innych zobowiązań. Tym samym tego rodzaju transakcje podlegają szczególnej ochronie przez ustawodawcę, a ze strony podmiotu dokonującego takich czynności wymagają zapoznania się z dużą ilością regulacji. Kluczowe jest jednak, aby została dochowana przez takie podmioty należyta staranność, ponieważ niewypełnienie niektórych obowiązków może skutkować odpowiedzialnością karno-skarbową lub nałożeniem kar pieniężnych.

⁴³ Ustawa z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 104 z późn. zm.).

⁴⁴ Ustawa z 27.04.2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 z późn. zm.).

⁴⁵ Ustawa z 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2022 r. poz. 1315 z późn. zm.).

BIBLIOGRAFIA**AKTY PRAWNE:**

1. Rozporządzenie Rady (EWG) nR 2658/87 z 23.07.1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. L 256 z 7.9.1987 r., s. 1–675).
2. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z 22.10.2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz.Urz. L 304 z 14.11.2008 r., s. 1, z późn. zm.).
3. Rozporządzenie Ministra Aktywów Państwowych z 27.11.2019 r. w sprawie szczegółowego wykazu paliw ciekłych, których wytwarzanie, magazynowanie lub przefadunek, przesyłanie lub dystrybucja, obrót, w tym obrót z zagranicą, wymaga koncesji oraz których przywóz wymaga wpisu do rejestru podmiotów przywożących (Dz.U. z 2021 r. poz. 2336).
4. Rozporządzenie Ministra Klimatu z 7.08.2020 r. w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1373).
5. Dyrektywa Rady 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76 z 23.03.1992 r.).
6. Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. L 9 z 14.01.2009 r., s. 12–30).
7. Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.U. L 58 z 27.02.2020 r., s. 4–42).
8. Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 z późn. zm.).
9. Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).
10. Ustawa z 9.12.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2427).
11. Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931).
12. Ustawa z 10.04.1997 r. Prawo energetyczne (Dz.U. 2022 r. poz. 1385).
13. Ustawa z 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1537 z późn. zm.).
14. Ustawa z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 2483).



15. Ustawa z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 104 z późn. zm.).
16. Ustawa z 27.04.2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 z późn. zm.).
17. Ustawa z 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2022 r. poz. 1315 z późn. zm.).

LITERATURA:

1. Bartosiewicz A., (w:) VAT. Komentarz, Warszawa 2022, art. 103.
2. Etel L., (w:) R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Poptawski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, Warszawa 2022, art. 21.
3. Jabłoński M., *Prawno-administracyjny charakter koncesji w ustawie Prawo energetyczne*, „Studia Ecologiae et Bioethicae” 2012, nr 10(4), s. 99-104, (w:) F. Elżanowski, *Prawnoprocesowa sytuacja przedsiębiorstwa energetycznego w sprawach z zakresu regulacji energetyki*, Warszawa 2015.
4. Kosikowski C., (w:) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998.
5. Kraśniewski M., *Umowa biletowa – wybrane zagadnienia praktyczne*, internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny (iKAR) 2017, nr 6(6), s. 28-40.
6. Matarewicz J., (w:) *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2023, LEX/el., art. 86.
7. Parulski S., (w:) *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, art. 8.
8. Sowa B., *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 37(1), (za:) A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wojtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin 2003.
9. Śleszyński J., *Podatki środowiskowe i podział na grupy podatków według metodyki Eurostatu*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2014, nr 3.

ŹRÓDŁA INTERNETOWE:

1. <https://puesc.gov.pl/puesc> (dostęp: 22.04.2023 r.).
2. Interpretacja indywidualna z 30.06.2021 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.89.2021.1.MK, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185158483> (dostęp: 22.04.2023 r.).

STRESZCZENIE

Z wewnątrzspółnotowym nabyciem wyrobów akcyzowych wiąże się konieczność wypełnienia szeregu obowiązków, które zależą od wielu czynników, w szczególności od rodzaju wyrobu akcyzowego. Podmioty dokonujące takich transakcji są zobligowane do m.in. składania deklaracji, obliczania i wpłacania akcyzy czy prowadzenia ewidencji. Specjalne rozwiązania dotyczące pewnych wyrobów akcyzowych zostały przewidziane również w podatku od towarów i usług. Ponadto istnieje wiele innych ustaw, które określają obowiązki związane z wyrobami akcyzowymi, takie jak: prawo energetyczne czy ustawa dotycząca zapasów paliw. Celem artykułu jest analiza obowiązków podatkowych i prawnych związanych z wewnątrzspółnotowym nabyciem wyrobów akcyzowych, aby ukazać charakter obciążeń, jakie spoczywają na podmiocie dokonującym takich czynności.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, wyroby akcyzowe, wewnątrzspółnotowe nabycie, prawo energetyczne

ABSTRACT

Intracommunity acquisition of excise goods is associated with the need to comply with a number of obligations, which depend on a number of factors, in particular the type of excise goods. The entities carrying out such transactions are obliged to, i.e., submit declarations, calculate and pay excise duty, or keep records. Special solutions concerning certain excise goods are also provided for in value added tax. In addition, there are a number of other laws that define the obligations relating to excise goods, such as the Energy Law or the Fuel Stocks Act. The purpose of this article is to analyse the tax and legal obligations related to intracommunity acquisition of excise goods in order to show the nature of the burdens imposed on the entity carrying out such activities.

Keywords: excise duty, excise goods, intracommunity acquisition, Energy Law