

**KANCELARIA SEJMU
BIURO STUDIÓW
I EKSPERTYZ**



Akcyzy i składki akcyzowe w Niemczech

**EKSPERTYZA
WYKONANA
NA ZLECENIE
BIURA STUDIÓW
I EKSPERTYZ**

Wrzesień 2003

Dr Ireneusz Mirek

Uniwersytet Łódzki
Katedra Prawa Finansowego

Ekspertyza

Nr 281

1. SKŁADY AKCYZOWE W PRAWIE NIEMIECKIM

1.1 *Sposób regulacji problematyki składów akcyzowych w prawie niemieckim*

Zasadniczym aktem prawnym niemieckiego prawa akcyzowego jest ustawa z 22 grudnia 1992 r. o dopasowaniu ustaw o podatkach akcyzowych i innych ustaw do wymogów prawa wspólnotowego (BGBl. I 1992 S. 2150 - 2210). Ustawa ta weszła w życie 1. stycznia 1993 r. Dotyczy ona wszystkich akcyz, które nie mają charakteru lokalnego.

W tej ustawie w jednym akcie prawnym zespolono szereg odrębnych dotąd ustaw akcyzowych, które po uzupełnieniu ich nowymi instytucjami tworzą poszczególne artykuły nowej ustawy:

- art. 1 - ustawa o podatku od wyrobów tytoniowych
- art. 2 - ustawa o podatku od piwa
- art. 3 - ustawa o zmianie przepisów w zakresie monopolu spirytusowego, w tym regulacje dotyczące podatku od wyrobów spirytusowych
 - art. 4 - ustawa o podatku od win musujących oraz produktów pośrednich
 - art. 5 - ustawa o podatku od olejów mineralnych
 - art. 6 - ustawa o podatku od kawy.

Wszystkie wymienione ustawy zbudowane są według wspólnych zasad i bardzo precyzyjnie przemyślanego, jednolitego schematu. Poszczególne regulacje powtarzane są niemal dosłownie w każdym z aktów w tym samym miejscu, co ułatwia orientację w tym bardzo obszernym akcie prawnym. Do poszczególnych ustaw akcyzowych wydano oczywiście akty wykonawcze, jednak ich liczba nie jest duża. Większość podstawowych regulacji zawarta została wprost w ustawie.

Zasadnicze regulacje dotyczące składów akcyzowych zawarte są osobno w każdej z poszczególnych ustaw o podatkach akcyzowych: a więc osobno w ustawie o podatku od wyrobów tytoniowych, osobno w ustawie o podatku od piwa, osobno w ustawie o podatku od olejów mineralnych itd., mimo iż co do zasady opierają się one tej samej idei przewodniej i często wyrażone są nawet przy pomocy tożsamyh sformułowań. W Niemczech - jak widać - nie ma zatem osobnego aktu prawnego, który regulowałby tylko zagadnienia składów akcyzowych w oderwaniu od specyfiki każdego z wyrobów akcyzowych.

Wszelkie zagadnienia związane z akcyzami należą w Niemczech do kompetencji federalnej administracji cel i akcyz. Jej organami stopnia podstawowego są główne urzędy celny (*Hauptzollämter*), zwane dalej urzędami celnymi.

1.2 *Procedura zawieszenia akcyzy*

Według norm prawa niemieckiego, ściśle co do zasady wzorowanych na rozwiązaniach przyjętych w prawie wspólnotowym i praktyce krajów członkowskich, akcyza jest zawieszona (według procedury zawieszenia akcyzy):

1. w przypadku wyrobów akcyzowych znajdujących się w składzie akcyzowym;
2. w przypadku wyrobów akcyzowych transportowanych zgodnie z procedurą zawieszenia akcyzy.

Składami akcyzowymi są:

1. zakład produkcyjny
 2. skład towarowy,
- o ile udzielono stosowanego zezwolenia na ich prowadzenie.

W przypadku korzystania z procedury zawieszenia akcyzy w stosunku do wyrobów znajdujących się w składzie akcyzowym zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z momentem wyprowadzenia towaru ze składu akcyzowego lub z momentem przejścia go do konsumpcji w składzie akcyzowym. Urządzenie i prowadzenie składu akcyzowego wymaga odpowiedniego zezwolenia. Między składami akcyzowymi wyroby akcyzowe mogą być również przewożone w procedurze zawieszanej akcyzy, a więc bez konieczności natychmiastowej zapłaty podatku. Dotyczy to zarówno przewozu w granicach Niemiec, jak i przewozu do składów akcyzowych lub ze składów akcyzowych w innych krajów członkowskich Unii.

Składami akcyzowymi w Niemczech - w przypadku uzyskania odpowiedniego zezwolenia - są:

Składy akcyzowe	
Zakłady produkcyjne	składy towarowe
Browar	towarowy skład piwa
Zamknięta gorzelnia	towarowy skład spirytusu (destylatów) <ul style="list-style-type: none"> • otwarty towarowy skład spirytusu • zamknięty towarowy skład spirytusu
Rafineria	towarowy skład olejów mineralnych
Zakład produkujący wina musujące	towarowy skład win musujących
Zakład produkujący produkty pośrednie	towarowy skład produktów pośrednich
Zakład produkujący wyroby tytoniowe	towarowy skład wyrobów tytoniowych
Zakład produkujący wino - tylko w przypadku obrotu z innymi krajami UE	towarowy skład wina - tylko w przypadku obrotu z innymi krajami UE

1.3 Szczególna sytuacja składów akcyzowych wina

W Niemczech szczególna jest sytuacja składów akcyzowych wina. Wino stanowi przedmiot akcyzy, poddany harmonizacji (art. 7 dyrektywy 92/83/EWG). W Niemczech jednak nie stosuje się opodatkowania akcyzą wina. Akcyza od wina nie jest również pobierana w Grecji, Włoszech, Portugalii i Hiszpanii.

Aby jednak zabezpieczyć pobieranie akcyzy od wina sprowadzanego z Niemiec w innych krajach Unii, które zdecydowały się na opodatkowanie wina (np. w Belgii, Danii, Wielkiej Brytanii, Luksemburgu czy Holandii), handlowy obrót winem z innymi krajami Wspólnoty, a więc profesjonalne wysyłanie wina z Niemiec do innych krajów Wspólnoty oraz profesjonalne przyjmowanie wina wysłanego z innych krajów Wspólnoty do Niemiec, poddane jest nadzorowi podatkowemu.

W obrocie winem z innymi krajami członkowskimi, które pobierają podatek od wina, stosuje się zasady procedury zawieszenia akcyzy. Stąd też zakłady produkcyjne i składy towarowe, które wysyłają lub otrzymują wino z krajów opodatkowujących wino akcyzą, mają - po uzyskaniu odpowiedniego zezwolenia - status składów akcyzowych.

Obrót z innymi krajami członkowskimi, które nie pobierają akcyzy od wina, oraz obrót winem znajdującym się w swobodnym obrocie towarowym na terenie Niemiec odbywa się oczywiście bez wykorzystania procedury zawieszenia akcyzy. Zakład produkcyjny lub skład towarowy, który ogranicza się tylko do dokonywania takich obrotów, nie jest w tym przypadku składem akcyzowym.

2. ZAKŁAD PRODUKCYJNY JAKO SKŁAD AKCYZOWY

Zakładem produkcyjnym w sensie prawa akcyzowego jest co do zasady zakład przeznaczony do wytwarzania wyrobów akcyzowych i wyposażony w urządzenia produkcyjne, służące temu celowi.

Zakład produkujący wyroby akcyzowe jako taki nie musi być składem akcyzowym. Zakład produkcyjny staje się składem akcyzowym tylko wówczas, kiedy jego posiadacz legitymuje się odpowiednim zezwoleniem na produkcję w warunkach zawieszenia akcyzy. Jednakże skoro z przepisów prawa akcyzowego wynika, że produkcja wyrobów akcyzowych odbywa się przy zawieszeniu akcyzy, to znaczy, że *de facto* każdy producent musi posiadać odpowiednie zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego.

Produkcja bez zezwolenia jest co do zasady niedopuszczalna. Jeśli jednak taki przypadek ma miejsce, to obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstają wówczas w momencie wytworzenia wyrobu akcyzowego. Zobowiązanie podatkowe należy uregulować natychmiast. Jeśli nie spełniono warunków związanych z uzyskaniem zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego, wyrób nie może być wytwarzany w warunkach zawieszenia akcyzy, a więc w istocie w ogóle legalnie wytwarzany.

2.1 Definicja zakładu produkcyjnego

Definicja zakładu produkcyjnego obejmuje co do zasady dwa elementy:

1. element przedmiotowy (przedmiot działalności zakładu - działalność produkcyjna)
2. element przestrzenny (określenie obszaru, na którym prowadzona jest działalność zakładu).

2.1.1 Element przedmiotowy

Działalność produkcyjna obejmuje wytwarzanie (pozyskiwanie) wyrobów akcyzowych i poddawanie ich obróbce (przetworzeniu). Taka definicja zawarta jest przykładowo w § 6 ust. 1 niemieckiej ustawy o podatku od olejów mineralnych. Tym samym zakład produkcyjny posiada najbardziej szerokie uprawnienia w ramach postępowania w zakresie wyrobów akcyzowych.

Za produkcję uważa się proces zmierzający do powstania przedmiotu opodatkowania akcyzą. Przedmiot opodatkowania może być przy tym wytworzony (pozyskany) w sposób oryginalny lub też powstać z przekształcenia istniejącego już wyrobu akcyzowego. W pierwszym przypadku mówi się o pozyskiwaniu (wytwarzaniu), w drugim o obróbce (przetwarzaniu) wyrobów akcyzowych.

2.1.2 Element przestrzenny

Obok wskazanego wyżej przedmiotowego składnika definicji zakładu produkcyjnego bardzo ważną rolę odgrywa również element przestrzenny. Ma on decydujące znaczenie dla oceny momentu powstania zobowiązania podatkowego, jeśli produkcja odbywa się w warunkach zawieszenia akcyzy. Zobowiązanie podatkowe z tytułu akcyzy powstaje bowiem z momentem opuszczenia przez wyrób akcyzowy składu akcyzowego, a więc z chwilą fizycznego przemieszczenia wyrobu poza granicę składu. Towar dostaje się tym samym do swobodnego obrotu na rynku.

W przypadku niezarejestrowanych (nieautoryzowanych) zakładów produkcyjnych prowadzonych bez odpowiedniego zezwolenia, a więc niezgodnie z przepisami prawa akcyzowego, przestrzenny składnik definicji zakładu produkcyjnego odgrywa oczywiście mniejszą rolę, ponieważ zobowiązanie podatkowe powstaje już z momentem wyprodukowania wyrobu. Do-

kładne oznaczenie granic zakładu służy określeniu przedmiotu i zakresu nadzoru podatkowego i kontroli podatkowej.

Zakład produkcyjny obejmuje ogół związanych ze sobą i tworzących jedność pod względem budowlanym pomieszczeń i gruntów, w których i na których znajdują się urządzenia do produkcji, przygotowywania do produkcji i składowania, powierzchnie magazynowe dla gotowych wyrobów akcyzowych, surowców i półfabrykatów, urządzenia załadownicze, warsztaty utrzymania ruchu, pomieszczenia biurowe, a także rurociągi i związane z gruntem urządzenia transportowe, jak i wszystkie inne powierzchnie, wykorzystywane na potrzeby zakładu.

Istotą definicji zakładu produkcyjnego w sensie prawa akcyzowego jest pojęcie „rzeczywistej jedności w sensie przestrzennym”. Decydująca pod tym względem jest okoliczność, czy poszczególne grunty są ze sobą faktycznie i bezpośrednio połączone. Zewnętrzne granice zakładu produkcyjnego wynikają bowiem bezpośrednio z określenia zewnętrznych wymiarów wszystkich tych powierzchni, budynków, budowli, urządzeń, instalacji i zbiorników, które tworzą jedność na podstawie ich przestrzennej łączności ze sobą.

Definicja zakładu produkcyjnego w sensie prawa akcyzowego przewiduje również element trwałego związania poszczególnych obiektów zakładu z gruntem. Nie jest dopuszczalne prowadzenie ruchomego (mobilnego) zakładu produkcyjnego np. na ciężarówkach. Za część zakładu uznaje się jednakże znajdujące się na jego terenie urządzenia pracujące na szynach i urządzenia załadownicze i przeładownicze (np. dźwigi, prowadnice). Częścią zakładu produkcyjnego (składu akcyzowego w sensie prawa akcyzowego) nie są natomiast cysterny drogowe i kolejowe. Wyjątki przewidziane są tylko w odniesieniu do zakładów produkujących wina musujące, za których część uznaje się ruchome urządzenia do napełniania i opróżniania pojemników na wino musujące, nieprzetworzone jeszcze w gotowy wyrób akcyzowy.

Urząd celny w poszczególnych przypadkach może wskazać poszczególne pomieszczenia, części pomieszczeń i powierzchnie, które nie będą traktowane jako należące do zakładu produkcyjnego. Urząd celny może również zdecydować, że poszczególne pomieszczenia i powierzchnie na obszarze właściwości tego urzędu celnego lub położone w odległości do 50 km, będą traktowane jako należące do zakładu produkcyjnego. Odległość 50 km liczona jest według prostej prowadzonej w powietrzu. W ustawie o podatku od win musujących przewiduje się ponadto możliwość uznania przez urząd celny kilku położonych w tej samej miejscowości zakładów produkcyjnych, należących do tego samego producenta, za jeden zakład produkcyjny.

Dopasowanie przestrzennych rozmiarów zakładu produkcyjnego do faktycznych potrzeb nastąpić może tylko przy zachowaniu odpowiednich wskazań urzędu celnego. Decydujące są tu wyłącznie wymogi prawidłowego nadzoru podatkowego.

Jeśli producent chce prowadzić produkcję względnie magazynować wyroby w pomieszczeniach lub na powierzchniach, które leżą poza granicą 50 km od istniejącego zakładu produkcyjnego lub w okręgu innego urzędu celnego, to musi uzyskać kolejne zezwolenie na prowadzenie zakładu produkcyjnego. Transport towarów między zarejestrowanymi zakładami produkcyjnymi jednego właściciela odbywa się w procedurze zawieszenia akcyzy.

3. SKŁAD TOWAROWY JAKO SKŁAD AKCYZOWY

Procedura zawieszenia akcyzy obejmuje również wyroby znajdujące się w składach towarowych, o ile są to składy autoryzowane (zarejestrowane), a więc takie, których posiadacz legitymuje się wydanym przez władze skarbowe zezwoleniem na prowadzenie akcyzowego składu towarowego.

Nie każdy skład towarowy (magazyn towarów) jako taki musi być składem akcyzowym. Skład (magazyn) towarów staje się składem akcyzowym tylko wówczas, kiedy jego posiadacz otrzymał odpowiednie zezwolenie na składowanie wyrobów akcyzowych w warunkach zawieszenia akcyzy.

3.1 Definicja składu towarowego

Definicja towarowego składu akcyzowego - podobnie jak definicja akcyzowego zakładu produkcyjnego - obejmuje co do zasady dwa elementy:

1. element przedmiotowy (przedmiot działalności - składowanie)
2. element przestrzenny (określenie obszaru, na którym prowadzona jest działalność).

3.1.1 Element przedmiotowy

W przeciwieństwie do akcyzowych zakładów produkcyjnych, akcyzowe składy towarowe służą zasadniczo wyłącznie składowaniu wyrobów akcyzowych bez podatku. W akcyzowych składach towarowych wyroby akcyzowe mogą być również poddawane wszelkim działaniom, które ustawowo dopuszczalne są w procesie składowania. W ramach czasowo nieograniczonej możliwości składowania wyroby akcyzowe są często przyjmowane na skład w celu poprawy ich jakości np. w procesie leżakowania czy dojrzewania produktu.

Co do zasady wyroby akcyzowe nie mogą być w składzie poddawane żadnym takim działaniom czy procesom, które oddziaływałyby na obciążenie podatkowe. Wśród procesów, które mogą być przeprowadzane w składach podatkowych, wymienić można przede wszystkim konfekcjonowanie, przepakowywanie, przelewanie i - przy spełnieniu określonych warunków - mieszanie. Są to zatem procesy obróbki i przetwarzania. W składach nie wolno jest podejmować działań zmierzających do pozyskania (wytworzenia) wyrobów podlegających akcyzie.

Wyraźnie mówi o tym choćby § 13 ust. 3 niemieckiej ustawy o podatku od piwa, gdzie stanowi się, że w składzie towarowym piwo poddawane może być wszelkich działaniom i procesom za wyjątkiem produkcji piwa. W towarowych składach spirytusu, piwa, win musujących i produktów pośrednich wyroby te mogą być jednak wykorzystywane do produkcji innych napojów podlegających akcyzie.

3.1.2 Element przestrzenny

W odniesieniu do przestrzennych składników definicji akcyzowego składu towarowego obowiązują te same reguły jak w przypadku zakładu produkcyjnego.

Skład towarowy obejmuje ogół związanych ze sobą i tworzących jedność pod względem budowlanym pomieszczeń i powierzchni, w których i na których składowane są wyroby będące przedmiotem opodatkowania akcyzą i ewentualnie poddawane są one działaniom dopuszczalnym w procesie składowania. Podobnie jak w przypadku zakładów produkcyjnych, wykluczone jest prowadzenie ruchomego składu towarowego.

Urząd celny może na wniosek wprowadzić wyjątki od wymogu przestrzennej jedności składu. Może zatem biorąc pod uwagę zakres nadzoru podatkowego wyłączyć poszczególne pomieszczenia, części pomieszczeń i powierzchnie z przestrzennego zakresu składu akcyzowego - najczęściej chodzić będzie o pomieszczenia przeznaczone do prowadzenia sprzedaży, gdzie znajdują się już towary opodatkowane akcyzą - lub też włączyć do towarowego składu akcyzowego pomieszczenia nie stanowiące faktycznej jedności z pozostałą częścią składu. Z reguły chodzić będzie w takim przypadku o pomieszczenia magazynowe w tej samej miejscowości, nie przylegające jednak do pozostałej części składu.

3.1.3 *Towarowy skład akcyzowy a skład celny*

W przypadku wskazania przez wnioskodawcę wyraźnej potrzeby ekonomicznej, akcyzowy skład towarowy może uzyskać autoryzację (rejestrację) również jako skład celny. Warunkiem uzyskania takiego „podwójnego” zezwolenia na prowadzenie składu towarowego i celnego jest spełnienie warunku, że wyroby akcyzowe oraz wyroby spoza Unii Europejskiej składowane będą w oddzielnych miejscach składowania (w oddzielnych pomieszczeniach, na oddzielnych powierzchniach magazynowych, osobnych regałach itp.).

4. WARUNKI AUTORYZACJI (REJESTRACJI) SKŁADÓW AKCYZOWYCH

Autoryzacja (rejestracja) składu akcyzowego odbywa się w ramach procedury zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego. Zasadniczym bowiem warunkiem urzędzenia składu akcyzowego - czy to zakładu produkcyjnego, czy to składu towarowego - jest uzyskanie odpowiedniego zezwolenia od władz skarbowych. Po uzyskaniu zezwolenia posiadacz składu musi ściśle zachowywać kryteria wyznaczone w zezwoleniu i stosować się do wszystkich zaleceń urzędu celnego, będącego organem szczególnego nadzoru podatkowego. W przypadku odstępstwa od kryteriów wyznaczonych w zezwoleniu lub niestosowania się do zaleceń urzędu celnego zezwolenie może być cofnięte w każdym czasie. W określonych przypadkach zezwolenie wygasa również z mocy prawa.

4.1 *Udzielenie zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego*

Każdy, kto chce produkować lub składować wyroby akcyzowe w warunkach zawieszenia akcyzy musi otrzymać odpowiednie zezwolenie od właściwego urzędu celnego.

Zezwolenie udzielane jest:

- na wniosek,
- z zastrzeżeniem cofnięcia w każdym czasie,
- osobom,
- które prowadzą księgi handlowe zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa handlowego (pełna księgowość),
- terminowo sporządzają zamknięcia roczne,
- w stosunku do których rzetelności podatkowej nie ma żadnych wątpliwości.
- W przypadku określonych rodzajów składów akcyzowych przed uzyskaniem zezwolenia należy złożyć odpowiednie zabezpieczenie finansowe.

4.1.1 *Warunki formalne uzyskania zezwolenia*

Formalnym warunkiem uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego jest złożenie wniosku we właściwym urzędzie celnym. Do wniosku należy dołączyć komplet załączników według wymagań przewidzianych prawem.

4.1.1.1 *Wniosek o zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego*

Wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego składa się na piśmie w dwóch egzemplarzach w urzędzie celnym właściwym według siedziby zarządu firmy lub siedziby oddziału, w którym ma być umieszczony skład.

We wniosku należy podać:

1. nazwę wnioskodawcy,
2. adres jego siedziby,

3. formę prawną, w jakiej prowadzona jest działalność (ewentualnie również wysokość kapitału własnego, sposób odpowiedzialności za zobowiązania firmy, powiązania kapitałowe i ekonomiczne, wysokość poszczególnych udziałów),

4. numer identyfikacyjny w zakresie podatku akcyzowego zarejestrowany we właściwym urzędzie skarbowym oraz

5. ewentualnie numer identyfikacyjny dla celów podatku obrotowego VAT, jeśli wnioskodawca ma zamiar brać udział w obrocie między krajami członkowskimi wewnątrz UE przy wykorzystaniu procedury zawieszenia akcyzy.

4.1.1.2 Załączniki

Do każdego egzemplarza wniosku należy dołączyć następujące dokumenty:

1. aktualny wypis z rejestru w przypadku przedsiębiorców, którzy podlegają wpisowi do rejestru handlowego, rejestru spółdzielni, stowarzyszeń itd.,

2. plan zakładu produkcyjnego / składu towarowego,

3. wykaz maszyn i urządzeń używanych do produkcji w przypadku zakładów produkcyjnych,

4. deklarację składu akcyzowego zawierającą:

– opis procesu produkcji lub składowania,

– wykaz rodzajów wyrobów akcyzowych, produkowanych lub składowanych w składzie akcyzowym oraz otrzymywanych z zewnątrz w procedurze zawieszenia akcyzy (lista asortymentów),

5. deklarację, czy skład akcyzowy będzie wysyłał lub otrzymywał wyroby akcyzowe w ramach transportu wyrobów wewnątrz Unii Europejskiej w procedurze zawieszenia akcyzy,

6. ewentualnie deklarację o wyznaczeniu pracownika reprezentującego skład podatkowy w sprawach związanych z nadzorem podatkowym w sensie § 214 Niemieckiej Ordynacji Podatkowej.

Na żądanie urzędu celnego wnioskodawca przedstawia również inne dokumenty, konieczne z punktu widzenia nadzoru podatkowego.

4.1.2 *Warunki materialne uzyskania zezwolenia*

Następujące warunki materialne dotyczą wszystkich wnioskodawców ubiegających się o zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego:

4.1.2.1 Prowadzenie pełnej księgowości handlowej

Wnioskodawca powinien prowadzić pełną księgowość handlową zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa handlowego i podatkowego. Posiadacze składów podatkowych prowadzą z reguły działalność gospodarczą w znacznym wymiarze i są w związku z tym kupcami w sensie § 1 HGB (kodeks handlowy). Jako tacy obowiązani są prowadzić księgi handlowe w pełnym wymiarze oraz sporządzać bilans handlowy i bilans do celów podatkowych.

4.1.2.2 Terminowe sporządzanie zamknięć rocznych

Wnioskodawca powinien terminowo sporządzać zamknięcia roczne. Z reguły posiadacze składów jako kupcy w sensie § 1 HGB i tak zobowiązani są sporządzać zamknięcia roczne. Terminy sporządzania zamknięć rocznych zależą od formy prawnej przedsiębiorstwa: wynoszą one od 3 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego w przypadku spółek kapitałowych do jednego roku w przypadku spółek osobowych prawa handlowego.

Urząd celny może zwolnić z wymogu prowadzenia księgowości według reguł prawa handlowego i terminowego dokonywania zamknięć rocznych takich wnioskodawców, którzy ani według kodeksu handlowego, ani według ordynacji podatkowej, nie są zobowiązani do prowadzenia ksiąg handlowych lub sporządzania zamknięć rocznych, o ile nie stworzy to zagrożenia dla interesów podatkowych państwa. Taką możliwość *explicite* przewiduje się w § 5 ust. 2 ustawy o podatku od piwa oraz § 5 ust. 2 ustawy o podatku od win musujących i produktów pośrednich.

4.1.2.3 Rzetelność podatkowa wnioskodawcy

Kolejną materialną przesłanką uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego jest brak jakichkolwiek wątpliwości w stosunku do rzetelności podatkowej wnioskodawcy. W ustawach akcyzowych *explicite* stanowi się, że zezwoleń udziela się osobom, w stosunku do których rzetelności podatkowej nie ma żadnych wątpliwości.

„Rzetelność podatkowa” należy do grupy pojęć prawnie niedookreślonych, które jednak w pełnym wymiarze poddają się ocenie sądowej. W literaturze wskazuje się, że wątpliwości co „rzetelności podatkowej” lub wręcz brak „rzetelności podatkowej” wnioskodawcy przyjąć należy już wówczas, kiedy w przyszłości prawdopodobne jest złamanie obowiązków podatkowych przez wnioskodawcę. Obawa dopuszczenia się nieprawidłowości w przyszłości wynika najczęściej ze stwierdzonych wcześniej naruszeń prawa. Chodzi przy tym jedynie o nieprawidłowości z zakresu prawa podatkowego lub podobnego rodzaju, pozostające w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Dla stwierdzenia nierzetelności podatkowej nie wystarcza wskazanie na innego rodzaju delikty przeciw mieniu czy własności. Sprawdzenie ogólnej wiarygodności wnioskodawcy nie stanowi również generalnego kryterium potwierdzającego zgodność z prawem zachowań wnioskodawcy.

Nie musi być tak, że konieczne stwierdza się nierzetelność lub brak wiarygodności bezpośrednio osoby właściciela firmy, prezesa zarządu lub udziałowców kapitałowych. Wystarczy może, że za nierzetelne uzna się osoby pełniące w firmie ważne funkcje w przypadku, np. gdy takie osoby skazane zostały prawomocnym wyrokiem za popełnienie ciężkich przestępstw podatkowych.

Sprawdzanie rzetelności odbywa się poprzez kierowanie zapytań na ten temat do innych jednostek. Należą do nich inne urzędy celne, organy administracji, urzędy skarbowe a także izby przemysłowe i handlowe. Odpowiednie wskazówki wynikają z wyciągów z centralnego rejestru przedsiębiorstw, rejestru skazanych itd. Jeśli działania takie nie przyniosą wskazówek wskazujących na nierzetelność wnioskodawcy, to należy przyjąć, że wnioskodawca jest wiarygodny i rzetelny pod względem podatkowym.

4.1.2.4 Odpowiednie wyposażenie składu akcyzowego

Wyżej wymienione warunki materialne mają charakter subiektywny, tj. związane są z cechami jednostki występującej z wnioskiem o udzielenie zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego. Obok tego rodzaju uwarunkowań zwrócić należy uwagę na obiektywne, materialne przesłanki uzyskania zezwolenia, które związane są z odpowiednim wyposażeniem składu akcyzowego oraz określonymi ustawowo minimalnymi normami wielkości, przewidzianymi dla niektórych składów akcyzowych.

Zakład produkcyjny lub skład towarowy uzyskać może zezwolenie na produkcję lub składowanie w procedurze zawieszonyj akcyzy tylko wówczas, jeśli wyposażony jest w określone urządzenia produkcyjne, pozwalające na ich bieżącą kontrolę przez organy nadzoru podatkowego, oraz urządzenia i instalacje służące do odpowiedniego składowania i transportowania

wyrobów akcyzowych. Poszczególne ustawy zawierają niekiedy bardzo rozbudowane i precyzyjne przepisy dotyczące zakupu i użytkowania konkretnych maszyn i urządzeń oraz wyposażania ich w aparaturę kontrolnopomiarową.

Z reguły zakłady wytwórcze muszą być urządzone w taki sposób, aby organy kontrolne mogły nadzorować cały proces produkcji i śledzić dalszą drogę produktów do magazynów czy składów akcyzowych. W składach akcyzowych powszechnie wymaga się stosowania przejrzystych metod składowania. Ponadto wszelkie pojemniki na płyny w składach akcyzowych muszą być urzędowo kalibrowane i legalizowane w regularnych odstępach czasu oraz zaopatrzone w urządzenia pomiarowe.

Jeżeli jedno przedsiębiorstwo posiada kilka miejsc produkcji lub składowania na terenie Niemiec, to urząd celny może wydać zbiorcze zezwolenie na prowadzenie składów akcyzowych. Warunkiem wydania takiego zezwolenia jest najczęściej okoliczność, że przedsiębiorstwo jako całość dysponuje jednym systemem księgowym, do którego spływają dane ze wszystkich miejsc produkcji i składowania, i dane te gromadzone i przetwarzane są w sposób prawidłowy, rzetelny i kompletny. Prawidłowa praca systemu księgowego daje gwarancję efektywnego nadzoru podatkowego. System księgowy powinien być stale do dyspozycji kontrolerów w siedzibie zarządu przedsiębiorstwa.

4.1.2.5 Minimalna wielkość składu akcyzowego i okresu przechowywania wyrobów w składzie

W stosunku do niektórych rodzajów składów akcyzowych ustawodawca przewiduje minimalny wolumen wielkości obrotów lub / i długości przechowywania wyrobów akcyzowych. Decydującą rolę - czego w Niemczech wcale się nie kryje - odgrywają tu potrzeby praktyczne administracji celnej oraz wymogi ekonomii postępowania administracyjnego. Wskazuje się ponadto, że skład podatkowy powinien mieć dla swego właściciela odpowiednio duże znaczenie ekonomiczne i finansowe.

Wyroby akcyzowe	roczny obrót magazynowy	przeciętny okres przechowywania wyrobów w roku
1. spirytus (destylaty)		
• Zamknięty skład towarowy	-	nie mniej niż 6 miesięcy
• Otwarty skład towarowy	powyżej 50 hl	nie mniej niż 1,5 miesiąca
2. Wina musujące		
• Skład towarowy	powyżej 100 hl	nie mniej niż 1,5 miesiąca
3. Produkty pośrednie		
• Skład towarowy	powyżej 100 hl	nie mniej niż 1,5 miesiąca
4. Piwo		
• Skład towarowy	powyżej 5 000 hl	nie mniej niż 1,5 miesiąca
5. Oleje mineralne	-	-
6. Wyroby tytoniowe	-	-

4.1.3 Wymóg złożenia zabezpieczenia

W stosunku do niektórych rodzajów składów akcyzowych ustawodawca niemiecki sformułował wymóg złożenia zabezpieczenia przez wnioskodawcę przed uzyskaniem zezwolenia.

Wymóg ten może mieć:

1. charakter fakultatywny - o jego stosowaniu decyduje wówczas właściwy urząd celny według własnego uznania, jeśli według jego oceny daje się zauważyć symptomy zagrożenia wpływów podatkowych,

2. charakter obligatoryjny - w odniesieniu do wymienionych *explicite* w ustawach rodzajów składów akcyzowych.

W stosunku do pozostałych rodzajów składów akcyzowych nie ma wymogu składania zabezpieczenia przez wnioskodawcę.

Jeżeli wydaje się zezwolenie zbiorcze na prowadzenie kilku składów akcyzowych przez jeden podmiot, to zabezpieczenie ustala się globalnie dla wszystkich składów.

4.1.3.1 Fakultatywny wymóg złożenia zabezpieczenia

Zasadniczo wydanie zezwolenia zależne jest od złożenia odpowiedniego zabezpieczenia tylko wówczas, jeżeli zauważalne (rozpoznawalne) są oznaki zagrożenia wpływów podatkowych.

Kwestię, czy daje się zauważyć oznaki zagrożenia wpływów podatkowych czy nie, rozstrzygają inspektorzy kontroli pracujący w urzędach celnych w wydziałach kontroli zewnętrznej i nadzoru podatkowego w ramach prowadzonych postępowań kontrolnych i nadzorczych.

Nadzór i kontrola zagrożeń dla budżetu nie są środkiem służącym ocenie sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, ale w założeniu powinny jedynie dostarczać na czas wskazówek co do możliwego zagrożenia realizacji wpływów budżetowych.

W § 16 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku od olejów mineralnych i w § 7 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych znajduje się wykaz przesłanek, których wystąpienie powoduje stan zagrożenia wpływów budżetowych.

Są to:

- odmowa udzielania informacji na temat sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa oraz niedopuszczenie do kontroli podatkowej,
- nieterminowe przedkładanie bilansów, ksiąg, sprawozdań i innych dokumentów finansowych,
- nieprawidłowe lub nieterminowe zgłaszanie usunięcia wyrobów akcyzowych ze składu akcyzowego,
- posługiwanie się czekami bez pokrycia lub częściowo bez pokrycia,
- nieterminowa zapłata zobowiązań podatkowych,
- powtarzające się przypadki uiszczania zobowiązań podatkowych jednostki przez osobę trzecią bez okazania dowodu zawarcia uzasadnionej ekonomicznie umowy dwustronnej w tej sprawie,
- cesja (przelew) wierzytelności w stosunku do odbiorców i jednoczesna dostawa do innych odbiorców w zamian za kredyt, bez zabezpieczenia uregulowania płatności,
- sprzedaż poniżej ceny nabycia ze stratą, bez wskazania źródła kompensacji straty,
- zależność ekonomiczna od osoby trzeciej,
- nieprzejrzysta struktura udziałów i powiązań przedsiębiorstwa, w szczególności udziałów i powiązań z zagranicą,
- istotny udział w kapitale przedsiębiorstwa lub działalności przedsiębiorstwa osób, które w sposób udowodniony brały udział w przestępstwach podatkowych lub z dużym prawdopodobieństwem przyjąć należy, że brały udział w przestępstwach podatkowych, albo były uwikłane w przypadki braku płynności finansowej przedsiębiorstw.

Jeżeli według oceny urzędu celnego rozpoznawalne są oznaki zagrożenia wpływów podatkowych, wnioskodawca przed udzieleniem mu zezwolenia musi złożyć zabezpieczenie:

- w przypadku składu akcyzowego olejów mineralnych: w przewidywanej wysokości podatku, który powstanie w okresie dwóch miesięcy w stosunku do olejów mineralnych wyprodukowanych ze składu akcyzowego i wprowadzonych do swobodnego obrotu na rynku (§ 6 ust. 2 zd. 3 oraz § 7 ust. 2 zd. 3 ustawy o podatku od olejów mineralnych),
- w przypadku składu akcyzowego wyrobów tytoniowych: w wysokości wartości podatku od wyrobów tytoniowych, które według przewidywań wyprowadzone zostaną ze składu w okresie 2 miesięcy (§ 9 ust. 2 zd. 3 oraz § 10 ust. 2 zd. 3 ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych),
- w przypadku składu akcyzowego piwa: w przewidywanej wysokości podatku, który powstanie w okresie 2 miesięcy od rozpoczęcia działalności (§ 5 ust. 2 zd. 3 oraz § 6 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od piwa),
- w przypadku zakładu produkcyjnego win musujących: w przewidywanej wysokości zobowiązania podatkowego, które powstanie w okresie 2, 5 miesiąca w stosunku do win musujących wyprowadzonych z zakładu produkcyjnego (§ 5 ust. 2 zd. 3 ustawy o podatku od win musujących i produktów pośrednich),
- w przypadku zakładu produkującego produkty pośrednie: w przewidywanej wysokości zobowiązania podatkowego, które powstanie w okresie 2, 5 miesiąca w stosunku do produktów pośrednich wyprowadzonych z zakładu produkcyjnego (§ 5 ust. 2 zd. 3 ustawy o podatku od win musujących i produktów pośrednich),

4.1.3.2 Obligatoryjny wymóg złożenia zabezpieczenia

Obligatoryjnie wymagane jest złożenie zabezpieczenia przed udzieleniem zezwolenia na prowadzenie otwartego towarowego składu spirytusu (destylatów) oraz towarowego składu win musujących i produktów pośrednich nawet wówczas, jeśli nie można dostrzec oznak zagrożenia wpływów budżetowych.

Wysokość obligatoryjnego zabezpieczenia ustala się:

- w przypadku otwartego składu spirytusu (destylatów): w wysokości ustalonej według stawek podstawowych wartości podatku od ilości czystego nieskażonego alkoholu, wyprowadzanej z otwartego składu towarowego według przeciętnej rocznej łącznie w okresie 1,5 miesiąca (§ 135 ust. 2 zd. 3 ustawy o monopolu spirytusowym),
- w przypadku towarowego składu win musujących: w wysokości wartości podatku od win musujących, wyprowadzanych ze składu towarowego według przeciętnej rocznej łącznie w okresie 2,5 miesiąca (§ 6 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od win musujących i produktów pośrednich),
- w przypadku towarowego składu produktów pośrednich: w wysokości wartości podatku od produktów pośrednich, wyprowadzanych ze składu towarowego według przeciętnej rocznej łącznie w okresie 2,5 miesiąca (§ 23 ust. 3 ustawy o podatku od win musujących i produktów pośrednich),

4.1.3.3 Brak wymogu złożenia zabezpieczenia

Nie wymaga się złożenia zabezpieczenia w przypadku:

- zamkniętych gorzelni, prowadzonych pod bezpośrednim nadzorem podatkowym,
- zamkniętych towarowych składów wyrobów spirytusowych, prowadzonych pod bezpośrednim nadzorem podatkowym, które służą wyłącznie do przeprowadzenia procesu leżakowania destylatów.

4.1.4 Zastrzeżenie prawa do cofnięcia zezwolenia w każdym czasie

Wnioskodawcy przysługuje prawne roszczenie o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego, o ile spełnione są ustawowe warunki wymagane do udzielenia takiego zezwolenia. W takim przypadku decyzja nie leży w zakresie uznania administracyjnego. Zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego jest tzw. uprawniającym aktem administracyjnym w sensie § 118 i § 119 Niemieckiej Ordynacji Podatkowej. Akt taki może być wydany z zastrzeżeniem cofnięcia lub na określony czas tylko wówczas, kiedy wynika to wyraźnie z ustawy.

Należy jednak dodać, że wszystkie zezwolenia na prowadzenie składów akcyzowych wydawane na gruncie ustawy o akcyzach są wydawane zawsze i obligatoryjnie z zastrzeżeniem cofnięcia w dowolnym czasie.

W odniesieniu do zezwoleń na prowadzenie składów akcyzowych w zakresie wyrobów spirytusowych (destylatów) odpowiednie uprawnienia urzędów celnych wynikają z § 8 ust. 1 zd. 1 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o monopolu spirytusowym. Podobnie w § 5 ust. 1, § 19 ust. 1 oraz § 36 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku od win musujących i produktów pośrednich wynika, że zezwolenia na prowadzenie składów akcyzowych w zakresie tych wyrobów wydawane są zawsze z zastrzeżeniem możliwości cofnięcia zezwolenia w każdym czasie. Takie same regulacje obowiązują również w stosunku do zezwoleń na prowadzenie składów akcyzowych w zakresie piwa na podstawie § 5 ust. 2 zd. 2 i § 6 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od piwa oraz akcyzowych składów wyrobów tytoniowych na mocy § 9 ust. 2 zd. 2 i § 10 zd. 3. Odpowiednie zapisy znajdują się również w § 6 ust. 2 zd. 2 oraz § 7 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od olejów mineralnych.

4.2 Środki zabezpieczające nadzór podatkowy przewidziane podczas prowadzenia składu akcyzowego

Składy akcyzowe podlegają rygorom szczególnego nadzoru podatkowego. W ramach prowadzonego przez urząd celny nadzoru podatkowego nakładane są na posiadacza składu dodatkowe obowiązki, których z reguły nie stosuje się w stosunku do podmiotów gospodarczych nie prowadzących składów akcyzowych.

4.2.1 Ewidencje i zestawienia

Posiadacz składu - obok zwykłej księgowości - prowadzić musi tzw. ewidencję dowodów, obejmującą wszystkie pisma urzędowe, wnioski do urzędów, deklaracje działalności i wszelkie inne jednostki korespondencji, dotyczące uprawnień podmiotu do prowadzenia składu akcyzowego.

Doniosłą rolę z punktu widzenia efektywności nadzoru podatkowego odgrywa ścisły nakaz prowadzenia precyzyjnej rejestracji występujących ubytków i niedoborów. Ponadto posiadacz zakładu produkcyjnego z reguły prowadzi również osobne zestawienie wszystkich dowodów zakupu i sprzedaży usług, materiałów, półproduktów i wyrobów gotowych oraz gromadzi i ewidencjonuje dane i dokumenty na temat wszelkich innych działań związanych z prowadzeniem składu akcyzowego. Posiadacz składu akcyzowego prowadzi również odrębne, dodatkowe zestawienie dotyczące podatku akcyzowego według urzędowego wzoru.

Jak każdy inny podatnik, posiadacz składu akcyzowego jest także zobowiązany do prawidłowego, kompletnego i terminowego ewidencjonowania w urządzeniach księgowych wszystkich okoliczności mających wpływ na wymiar zobowiązań podatkowych. Ma również

obowiązek przechowywać księgi w okresie 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano ostatniego wpisu do księgi lub przyjęto do ewidencji ostatni dokument.

Ze względu na wymogi efektywności szczególnego nadzoru podatkowego co do zasady posiadacze składów akcyzowych zobowiązani są do prowadzenia pełnej księgowości handlowej i dodatkowo urządzeń księgowych, wskazanych w ustawach o podatkach akcyzowych. W urządzeniach tych na bieżąco odnotowywać należy codzienny stan zapasów w magazynach i każde przemieszczenia wyrobów na terenie składu. Urząd celny może jednak pozwolić na powiązanie dodatkowych urządzeń księgowych z normalną księgowością handlową.

W ścisłym związku z ewidencjami podatkowymi i handlowymi pozostają dokonywane okresowo przez urząd celny inwentaryzacje stanu i ilości wyrobów w składach akcyzowych. Inwentaryzacje i porównanie stanu i ilości wyrobów w składach stanowią środek kontroli, czy ewidencje ubytków i niedoborów są prowadzone przez posiadacza składu w sposób odpowiadający stanowi faktycznemu, oraz czy deklarowana, powinna ilość wyrobów w składzie przy uwzględnieniu dopuszczalnych ubytków i niedoborów odpowiada faktycznej ilości tych wyrobów w składzie.

Należy przy tym dodać, że każdy wypadek przypadku (zaginięcia, zniszczenia) wyrobów akcyzowych w składzie akcyzowym należy niezwłocznie zgłosić do urzędu celnego. Również w wypadku, jeśli wyrób akcyzowy ma zostać z jakichkolwiek względów zniszczony w składzie akcyzowym (np. w związku z upływem terminu przydatności), to posiadacz składu powinien z wyprzedzeniem zgłosić taki zamiar w urzędzie celnym. Niszczenie wyrobów akcyzowych podlega nadzorowi urzędu celnego.

4.2.2 Obowiązek zgłoszenia każdej zmiany okoliczności będących podstawą udzielenia zezwolenia

Posiadacz składu akcyzowego musi z wyprzedzeniem zgłosić urzędowi celnemu na piśmie w dwóch egzemplarzach każdą zmianę okoliczności określonych we wniosku o udzielenie zezwolenia. Zmiany rozmiarów pomieszczeń i powierzchni składu akcyzowego lub zmiany w zakresie nakazanych przez władze środków zabezpieczających wymagają zgody urzędu celnego.

Niezwłocznie na piśmie zgłosić należy również przypadki:

- zadłużenia firmy,
- grożącego lub występującego braku płynności finansowej,
- wstrzymania płatności zobowiązań,
- złożenia wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego, układowego lub egzekucyjnego.

4.3 Wygasanie i kontynuacja mocy obowiązującej zezwoleń na prowadzenie składu akcyzowego

4.3.1 Wygasanie mocy obowiązującej zezwolenia

Zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego wygasa w przypadku:

1. cofnięcia zezwolenia przez urząd celny,
2. rezygnacji posiadacza z zezwolenia,
3. upływu czasu, na jaki udzielono zezwolenia,
4. odmowy wszczęcia procedury upadłościowej lub egzekucji ze względu na brak masy majątkowej.

Jeżeli wygasło zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego, to jego posiadacz musi niezwłocznie złożyć zgłoszenie podatkowe co do posiadanych zapasów wyrobów akcyzowych, które to wyroby od chwili wygaśnięcia zezwolenia traktowane są jako towary znajdujące się poza składem akcyzowym, a więc takie, które dostały się już do swobodnego obrotu w kraju. W związku z tym natychmiast powstaje wobec nich zobowiązanie podatkowe z tytułu akcyzy ze względu na zakończenie procedury zawieszenia akcyzy.

Jeżeli urząd celny wyznaczył termin na opróżnienie zapasów magazynowych składu po wygaśnięciu zezwolenia, to posiadacz składu składa zgłoszenie podatkowe co do zapasów wyrobów akcyzowych posiadanych w momencie upływu wyznaczonego terminu.

4.3.2 *Kontynuacja mocy obowiązującej zezwolenia w szczególnych przypadkach*

Ze względu na to, że prawo do prowadzenia składu akcyzowego traktowane jest według zasad prawa administracyjnego jako uprawnienie *stricte* osobiste, związane z konkretną osobą, to prawo to nie może być skutecznie przekazywane innym osobom ani przechodzić na następców prawnych osoby uprawnionej.

Stąd też ze względu na ogólne zasady prawa administracyjnego, udzielone zezwolenie powinno co do zasady wygasać również w przypadku:

1. przekazania składu akcyzowego osobie trzeciej (nowemu posiadaczowi),
2. śmierci posiadacza składu akcyzowego,
3. wszczęciu postępowania upadłościowego lub egzekucyjnego w stosunku do majątku posiadacza składu akcyzowego,
4. rozpoczęcia likwidacji osób prawnych lub związków osób, którym udzielono zezwolenia.

Oznaczałoby to jednak, że wraz z wystąpieniem wskazanych wyżej sytuacji natychmiast powstanie zobowiązanie podatkowe z tytułu akcyzy w stosunku do wszystkich wyrobów znajdujących się dotychczas w składzie podatkowym i korzystających dotąd z zawieszenia akcyzy. W wielu przypadkach wystąpienie jednorazowo tak wysokiego zobowiązania podatkowego prowadziłyby po prostu do zakończenia działalności przedsiębiorstwa i jego natychmiastowej upadłości.

W celu utrzymania i ułatwienia działalności przedsiębiorstw znajdujących się w takim położeniu przewidziano specjalne regulacje przejściowe, w których przyjmuje się, że - mimo wystąpienia wskazanych przesłanek - udzielone swego czasu zezwolenie obowiązuje nadal przez określony czas i wygasa dopiero wtedy, gdy:

- zrezygnowano z dalszego prowadzenia składu akcyzowego,
- nie złożono wniosku o nowe zezwolenie w okresie trzech miesięcy po wystąpieniu wskazanych wyżej okoliczności,
- nowe zezwolenie nie zostało udzielone.

Nie ma to oczywiście wpływu na możliwość cofnięcia zezwolenia przez urząd celny w każdym czasie.

Jeśli jednak - jak wskazano - nowy posiadacz przedsiębiorstwa prowadzącego dotąd skład akcyzowy złoży w okresie trzech miesięcy po przejściu tego przedsiębiorstwa wniosek o nowe zezwolenie i spełnione zostaną wszystkie warunki konieczne do uzyskania zezwolenia, to „stare” zezwolenie obowiązywać będzie nadal do momentu uzyskania „nowego” zezwolenia przez nowego posiadacza. Tym samym nie powstanie zobowiązanie podatkowe w stosunku do składowanych towarów a zmiana osoby prowadzącego skład nie wywoła skutków w zakresie akcyzy. Nowy posiadacz składu ma oczywiście obowiązek natychmiastowego zgłoszenia przejścia składu we właściwym urzędzie celnym.

Jak wskazano, odpowiednie reguły stosuje się również w przypadku śmierci posiadacza składu akcyzowego i związanego z tym następstwa prawnego. Spadkobiercy w ciągu trzech miesięcy powinni zdecydować, czy chcą kontynuować działalność odziedziczonego przedsiębiorstwa jako składu akcyzowego. Przed upływem tego terminu dotychczasowe zezwolenie nie wygasa. W tym terminie należy również złożyć ewentualnie wniosek o udzielenia nowego zezwolenia.

Podobna procedura - choć skrócona pod względem czasowym - przewidziana jest również w przypadku wszczęcia postępowania upadłościowego lub egzekucyjnego w stosunku do majątku posiadacza składu akcyzowego oraz rozpoczęcia likwidacji osób prawnych lub związków osób, którym udzielono zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego. „Stare” zezwolenie nie wygasa, jeśli w okresie 6 tygodni od chwili wszczęcia postępowania upadłościowego albo rozpoczęcia likwidacji osób prawnych lub związków osób, prowadzący je syndyk lub likwidator złoży wniosek o wydanie odpowiedniego zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego.

5. PRZYKŁAD SFORMUŁOWANIA WARUNKÓW AUTORYZACJI SKŁADU AKCYZOWEGO W TEKŚCIE AKTÓW PRAWNYCH (USTAWA O PODATKU OD PIWA)

Warunki autoryzacji (rejestracji) składów akcyzowych w stosunku do wytwarzania i składowania piwa sformułowane zostały w ustawie o podatku od piwa, stanowiącej art. 2 ustawy z dnia 22 grudnia 1992 r. o dopasowaniu ustaw o podatkach akcyzowych i innych ustaw do wymogów prawa wspólnotowego (BGBl. I 1992 S. 2150 - 2210). Ustawa ta weszła w życie 1. stycznia 1993 r. „Ustawa dopasowująca” - jak wyżej wskazano - zawiera również najważniejsze regulacje w zakresie wszystkich innych akcyz nie mających charakteru akcyz lokalnych. Regulacja problematyki składów akcyzowych w ustawie o podatku od piwa co do zasady nie odbiega od podobnych regulacji w innych ustawach akcyzowych. Uzupełnieniem ustawy o podatku od piwa jest rozporządzenie wykonawcze z dnia 24 sierpnia 1994 (BGBl. I S. 2191).

5.1 Procedura zawieszenia akcyzy

Na podstawie § 4 ustawy niemieckiej akcyza jest zawieszona (według procedury zawieszenia akcyzy) w przypadku

1. piwa znajdującego się w składzie akcyzowym;
2. piwa przewożonego zgodnie z przepisami
 - § 11 ustawy, a więc w warunkach zawieszenia akcyzy przy przewozie na obszarze Niemiec,
 - § 12 ustawy, a więc w warunkach zawieszenia akcyzy przy przewozie na obszarze Unii Europejskiej,
 - § 14 ustawy, a więc w przypadku eksportu przy wykorzystaniu procedury zawieszenia akcyzy.

Składami akcyzowymi są:

1. zakład produkcyjny
2. towarowy skład piwa,
o ile udzielono zezwolenia zgodnie §§ 5 i 6 ustawy.

5.2 Zakład produkcyjny

Zakładem produkcyjnym w sensie prawa akcyzowego są zakłady przeznaczone do wytwarzania towarów akcyzowych i wyposażone w urządzenia produkcyjne.

5.2.1 Definicja zakładu produkcyjnego

Według definicji legalnej z § 3 ust. 1 niemieckiej ustawy o podatku od piwa, zakładem produkcyjnym jest

- browar, w którym piwo wytwarzane jest w procesie warzenia,
- jak i każdy zakład, w którym
- piwo w sensie § 1 ustawy wytwarzane jest poza procesem warzenia lub
- piwo w sensie § 1 ustawy poddawane jest zmianom pod względem ilości lub zawartości brzożki podstawowej w taki sposób, że tym samym zmieniają się kryteria przewidziane dla opodatkowania (następuje zmiana podstawy opodatkowania).

Zakład produkcyjny obejmuje również magazynowanie wyrobów.

Postanowienia definicji z § 5 ust. 1 ustawy znajdują uzupełnienie w § 3 rozporządzenia wykonawczego, zgodnie z którym zakład produkcyjny obejmuje ogół pomieszczeń i miejsc związanych ze sobą pod względem budowlanym, w których znajdują się urządzenia do produkcji, przygotowywania do produkcji, składowania i rozlewania piwa, miejsca składowania konfekcjonowanego (butelkowanego) piwa, miejsca przeznaczone do przygotowania do produkcji i produkcji określonych materiałów, urządzenia załadownicze, warsztaty utrzymania ruchu, pomieszczenia biurowe, a także pomieszczenia, powierzchnie, rurociągi i związane z gruntem urządzenia transportowe, które łączą ze sobą wyżej wymienione pomieszczenia, jak i znajdujące się w pobliżu powierzchnie, o ile wykorzystywane są na potrzeby zakładu.

Urząd celny może biorąc pod uwagę zakres nadzoru podatkowego wskazać,

- poszczególne pomieszczenia, części pomieszczeń i powierzchnie, które nie będą traktowane jako należące do zakładu produkcyjnego,
- poszczególne pomieszczenia i powierzchnie na obszarze właściwości tego urzędu celnego lub położone w odległości do 50 km, które będą traktowane jako należące do zakładu produkcyjnego.

5.2.2 Zezwolenie na produkcję piwa

Zgodnie z § 5 ust. 2 ustawy, kto chce produkować i składować piwo przy wykorzystaniu procedury zawieszenia akcyzy musi otrzymać odpowiednie zezwolenie od władz podatkowych.

Zezwolenie udzielane jest:

- na wniosek,
- z zastrzeżeniem każdorazowego cofnięcia (odwołania),
- osobom,
- które prowadzą księgi handlowe zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa handlowego (pełna księgowość),
- terminowo sporządzają zamknięcia roczne i
- w stosunku do ich rzetelności podatkowej nie ma żadnych wątpliwości.

Urząd celny może zwolnić z powyższych wymagań zakłady, które ani według kodeksu handlowego, ani według ordynacji podatkowej, nie są zobowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub sporządzania zamknięć rocznych, o ile nie stworzy to zagrożenia dla interesów podatkowych państwa.

Przed udzieleniem zezwolenia należy złożyć zabezpieczenie w stosunku do przewidywanego podatku, który powstanie w okresie dwóch miesięcy od rozpoczęcia działalności, jeżeli zauważalne (rozpoznawalne) są oznaki zagrożenia wpływów podatkowych. Browary, które

po raz pierwszy rozpoczynają wytwarzanie piwa, muszą we wniosku podać przewidywany wolumen produkcji rocznej.

Mieszanie piwa różnych klas podatkowych jak i mieszanie piwa z napojami niealkoholowymi przez konsumenta bezpośrednio przed spożyciem nie jest traktowane jako produkcja piwa w sensie omawianej ustawy i nie wymaga zezwolenia.

Szczegóły dotyczące wniosku o zezwolenie, procedury udzielania zezwoleń, zmian okoliczności będących podstawą wydania zezwolenia oraz wygasania i kontynuacji mocy obowiązującej zezwoleń określone są w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy z dnia 24 sierpnia 1994 r.

5.2.2.1 Wniosek o zezwolenie na produkcję piwa

Zgodnie z § 4 rozporządzenia wykonawczego, wniosek o wydanie zezwolenia w sensie § 5 ust. 2 ustawy na produkcję piwa (i magazynowanie piwa przez producenta) składa się na piśmie w dwóch egzemplarzach w urzędzie celnym właściwym dla zakładu produkcyjnego. We wniosku należy podać nazwę wnioskodawcy, jego siedzibę, formę prawną, w jakiej prowadzona jest działalność, numer podatkowy we właściwym urzędzie skarbowym i ewentualnie numer identyfikacyjny dla celów podatku obrotowego VAT.

Do każdego egzemplarza wniosku należy dołączyć:

1. aktualny wypis z rejestru w przypadku przedsiębiorców, którzy podlegają wpisowi do rejestru handlowego, rejestru spółdzielni lub stowarzyszeń,
2. plan zakładu produkcyjnego,
3. deklarację zakładu produkcyjnego zawierającą:
 - opis procesu produkcji,
 - wykaz rodzajów piwa, produkowanych w zakładzie jak i otrzymywanych w procedurze zawieszenia akcyzy, według klas podatkowych (lista asortymentów),
 - deklarację, czy zakład będzie wysyłał lub otrzymywał piwo w ramach ruchu produktów wewnątrz Unii Europejskiej w procedurze zawieszenia akcyzy,
4. ewentualnie deklarację o wyznaczeniu pracownika reprezentującego zakład produkcyjny w sprawach związanych z nadzorem podatkowym w sensie § 214 Niemieckiej Ordynacji Podatkowej.

Wnioskodawca, który pragnie korzystać ze stawek obniżonych, dołącza do wniosku dane świadczące o jego prawnej i ekonomicznej niezależności od innych browarów. Na żądanie urzędu celnego wnioskodawca przedstawia również inne dane, konieczne z punktu widzenia nadzoru podatkowego.

5.2.2.2 Udzielanie zezwoleń na produkcję piwa

Zgodnie z § 5 rozporządzenia wykonawczego, urząd celny udziela zezwolenia w sensie § 5 ust. 2 ustawy na produkcję piwa (i magazynowanie piwa przez producenta) na piśmie. Urząd celny może przy tym - uwzględniając dane zawarte we wniosku - określić bliżej pomieszczenia, powierzchnie i urządzenia należące do zakładu produkcyjnego. Na wniosek urząd celny wystawia również dokument sporządzony według urzędowego wzoru, potwierdzający udzielenie zezwolenia (Erlaubnisschein). Posiadacz zezwolenia zwraca urzędowi celnemu dokument potwierdzający uzyskanie zezwolenia niezwłocznie po wygaśnięciu tego zezwolenia. Utratę dokumentu potwierdzającego uzyskanie zezwolenia należy zgłosić niezwłocznie w urzędzie celnym.

5.2.2.3 Zmiana okoliczności będących podstawą udzielenia zezwolenia na produkcję piwa

Posiadacz zakładu produkcyjnego musi na piśmie w dwóch egzemplarzach z wyprzedzeniem zgłosić w urzędzie celnym każdą zmianę okoliczności określonych we wniosku o udzielenie zezwolenia. Zmiany rozmiarów pomieszczeń i powierzchni zakładu produkcyjnego lub nakazanych środków zabezpieczających wymagają zgody urzędu celnego. Niezwłocznie na piśmie zgłosić należy również przypadki zadłużenia, grożącego lub występującego braku płynności finansowej, wstrzymania płatności lub złożenia wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego, układowego lub egzekucyjnego.

5.2.2.4 Wygasanie i kontynuacja mocy obowiązującej zezwoleń na produkcję piwa

Zezwolenie na produkcję piwa wygasa w przypadku:

1. cofnięcia zezwolenia,
2. rezygnacji posiadacza z zezwolenia,
3. upływu czasu, na jaki udzielono zezwolenie,
4. odmowy wszczęcia procedury upadłościowej lub egzekucji ze względu na brak masy majątkowej.

Udzielone zezwolenie obowiązuje póki co nadal w przypadku:

1. przekazania zakładu produkcyjnego nowemu posiadaczowi,
2. śmierci posiadacza zakładu produkcyjnego,
3. wszczęciu postępowania upadłościowego lub egzekucyjnego w stosunku do majątku posiadacza zakładu produkcyjnego,
4. rozpoczęcia likwidacji osób prawnych lub związków osób, którym udzielono zezwolenia.

Nie ma to oczywiście wpływu na możliwość cofnięcia zezwolenia przez urząd celny w każdym czasie.

Powyższe zezwolenie (obowiązujące póki co mimo wystąpienia wskazanych przesłanek) wygasa jednak w przypadku, kiedy:

- zrezygnowano z dalszego prowadzenia zakładu produkcyjnego,
- nie złożono wniosku o nowe zezwolenie w okresie trzech miesięcy po wystąpieniu wskazanych wyżej okoliczności
- nowe zezwolenie nie zostało udzielone.

Jeżeli wygasło zezwolenie na prowadzenie zakładu produkcyjnego, to jego posiadacz musi niezwłocznie zgłosić podatkowe co do posiadanych zapasów piwa, które od chwili wygaśnięcia zezwolenia są traktowane jak towary znajdujące się poza składem akcyzowym, które dostały się do swobodnego obrotu w kraju, i tym samym powstało w stosunku do nich zobowiązanie podatkowe. Jeżeli urząd celny wyznaczył termin na opróżnienie zapasów magazynowych zakładu po wygaśnięciu zezwolenia, to posiadacz zakładu składa zgłoszenie podatkowe co do zapasów piwa posiadanych w momencie upływu wyznaczonego terminu.

5.2.3 Środki zabezpieczające nadzór podatkowy

Zgodnie z § 9 rozporządzenia wykonawczego, jeżeli w zakładzie produkcyjnym zdarzył się przypadek zaginięcia (przepadku) piwa, to fakt ten posiadacz zakładu produkcyjnego powinien niezwłocznie zgłosić do urzędu celnego. Jeżeli piwo ma zostać zniszczone w zakładzie produkcyjnym, to posiadacz zakładu powinien z wyprzedzeniem zgłosić to w urzędzie celnym. Niszczenie piwa podlega nadzorowi z ramienia urzędu.

Posiadacz zakładu produkcyjnego prowadzi zestawienie wszystkich dowodów zakupu i sprzedaży. Posiadacz zakładu produkcyjnego prowadzi również zestawienie dotyczące podatku akcyzowego według urzędowego wzoru.

5.3 Towarowy skład piwa

5.3.1 Definicja towarowego składu piwa

Według definicji z § 6 ustawy, towarowymi składami piwa są składy, które służą:

1. nieograniczonemu w czasie składowaniu piwa przez producenta, handlowca lub profesjonalny podmiot zajmujący się składowaniem,
2. wykorzystywaniu piwa do produkcji destylatów lub innych napojów podlegających akcyzie.

Postanowienia definicji ustawowej uzupełniane są przepisami § 13 rozporządzenia wykonawczego, zgodnie z którymi towarowy skład piwa obejmuje całość związanych ze sobą pod względem budowlanym pomieszczeń i miejsc, w których znajdują się urządzenia do rozlewania piwa, miejsca składowania konfekcjonowanego (butelkowanego, puszkowanego) piwa, urządzenia załadownicze, warsztaty utrzymania ruchu i pomieszczenia biurowe, a także pomieszczenia, powierzchnie, rurociągi i związane z gruntem urządzenia transportowe, które łączą ze sobą wyżej wymienione pomieszczenia i powierzchnie, jak i znajdujące się w pobliżu powierzchnie, o ile wykorzystywane są na potrzeby zakładu.

Urząd celny może - biorąc pod uwagę zakres nadzoru podatkowego - wskazać,

- poszczególne pomieszczenia, części pomieszczeń i powierzchnie, które nie będą traktowane jako należące do towarowego składu piwa,
- pomieszczenia w tej samej miejscowości włączone do towarowego składu piwa.

Piwo może być w towarowym składzie piwa poddawane wszystkim działaniom i procesom za wyjątkiem produkcji piwa w sensie § 5 ust. 1 zd. 1 ustawy.

5.3.2 Zezwolenie na prowadzenie towarowego składu piwa

Kto chce składować lub wykorzystywać piwo w dozwolonych procesach technologicznych korzystając z procedury zawieszenia akcyzy musi otrzymać odpowiednie zezwolenie od władz podatkowych. Podobnie jak w przypadku zezwolenia na produkcję piwa, zezwolenie udzielane jest:

- na wniosek,
- z zastrzeżeniem każdorazowego cofnięcia (odwołania),
- osobom,
- które prowadzą księgi handlowe zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa handlowego (pełna księgowość),
- terminowo sporządzają zamknięcia roczne i
- w stosunku do których rzetelności podatkowej nie ma żadnych wątpliwości.

Inaczej jednak jak w przypadku zezwolenia na produkcję, w przypadku zezwolenia na składowanie urząd celny nie ma prawa zwolnić z powyższych wymagań przedsiębiorców, którzy nie prowadzą pełnej księgowości i nie sporządzają zamknięć rocznych, nawet wówczas, jeśli nie ma oznak, że ich działalność mogłaby stwarzać zagrożenia dla interesów podatkowych państwa.

Przed udzieleniem zezwolenia na prowadzenie towarowego składu piwa wnioskodawca powinien złożyć zabezpieczenie w stosunku do podatku, który przewidywalnie powstanie w

okresie dwóch miesięcy od rozpoczęcia działalności, jeżeli daje się zauważyć (rozpoznać) oznaki zagrożenia wpływów podatkowych.

5.3.2.1 Wniosek o zezwolenie na prowadzenie towarowego składu piwa

Zgodnie z § 14 rozporządzenia wykonawczego, wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie towarowego składu piwa składa się na piśmie w dwóch egzemplarzach w urzędzie celnym właściwym dla składu towarowego. We wniosku należy podać nazwę wnioskodawcy, jego siedzibę, formę prawną, numer podatkowy we właściwym urzędzie skarbowym i ewentualnie numer identyfikacyjny dla celów podatku obrotowego VAT. Do każdego egzemplarza wniosku należy dołączyć:

1. aktualny wypis z rejestru w przypadku przedsiębiorców, którzy podlegają wpisowi do rejestru handlowego, rejestru spółdzielni lub stowarzyszeń,
2. plan towarowego składu piwa,
3. deklarację towarowego składu piwa zawierającą:
 - opis procesu składowania,
 - wykaz rodzajów piwa, które składowane jest i otrzymywane w procedurze zawieszenia akcyzy, według klas podatkowych (lista asortymentów),
 - deklarację, czy skład będzie wysyłał lub otrzymywał piwo w ramach ruchu produktów wewnątrz Unii Europejskiej w procedurze zawieszenia akcyzy,
4. ewentualnie deklarację o wyznaczeniu pracownika reprezentującego skład towarowy w sprawach związanych z nadzorem podatkowym w sensie § 214 Niemieckiej Ordynacji Podatkowej.

Na żądanie urzędu celnego wnioskodawca przedstawia również inne dane i dokumenty, konieczne z punktu widzenia nadzoru podatkowego.

5.3.2.2 Udzielanie zezwoleń na prowadzenie towarowego składu piwa - minimalna wielkość składu

Zezwolenie na prowadzenie towarowego składu piwa udzielane jest tylko wówczas, jeśli roczny obrót piwem wyniesie przynajmniej 5 000 hektolitrów i przeciętna długość okresu składowania w skali rocznej wyniesie przynajmniej 1,5 miesiąca.

W stosunku do składów towarowych, które składują i wydają wyłącznie piwo nieopodatkowane, minimalny obrót wynosi 1 000 hl. Nie ma natomiast wymogu zachowania jakiegoś określonego okresu składowania. W tym ostatnim przypadku urząd celny może dopuścić wyjątki, o ile przemawiają za tym potrzeby gospodarcze a nie zostanie przez to zagrożony interes podatkowy państwa.

W przypadku spełnienia powyższych warunków urząd celny udziela zezwolenia na prowadzenie składu towarowego piwa na piśmie. Urząd celny może - biorąc pod uwagę dane zawarte we wniosku - bliżej określić pomieszczenia, powierzchnie i urządzenia należące do składu towarowego. Urząd celny wystawia również na wniosek dokument potwierdzający udzielenie zezwolenia według urzędowego wzoru (Erlaubnisschein). Posiadacz zezwolenia zwraca urzędowi celnemu dokument potwierdzający uzyskanie zezwolenia niezwłocznie po wygaśnięciu tego zezwolenia. Utratę dokumentu potwierdzającego uzyskanie zezwolenia należy zgłosić niezwłocznie w urzędzie celnym.

5.3.2.3 Zmiana okoliczności będących podstawą udzielenia zezwolenia na prowadzenie towarowego składu piwa

Posiadacz towarowego składu piwa musi z wyprzedzeniem zgłosić w urzędzie celnym każdą zmianę okoliczności określonych we wniosku o udzielenie zezwolenia. Dokonuje się tego na piśmie w dwóch egzemplarzach Zmiany rozmiarów pomieszczeń i powierzchni składu towarowego lub nakazanych środków zabezpieczających wymagają zgody urzędu celnego. Niezwłocznie na piśmie zgłosić należy również przypadki zadłużenia, grożącego lub występującego braku płynności finansowej, wstrzymania płatności lub złożenia wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego, układowego lub egzekucyjnego.

5.3.2.4 Wygasanie i kontynuacja mocy obowiązującej zezwoleń na prowadzenie towarowego składu piwa

Zezwolenie na prowadzenie towarowego składu piwa wygasa w przypadku:

1. cofnięcia zezwolenia,
2. rezygnacji posiadacza z zezwolenia,
3. upływu czasu, na jaki udzielono zezwolenie,
4. odmowy wszczęcia procedury upadłościowej lub egzekucji ze względu na brak masy majątkowej.

Udzielone zezwolenie obowiązuje póki co nadal w przypadku:

1. przekazania składu towarowego piwa nowemu posiadaczowi,
2. śmierci posiadacza składu towarowego piwa,
3. wszczęcia postępowania upadłościowego lub egzekucyjnego w stosunku do majątku posiadacza składu towarowego piwa,
4. rozpoczęcia likwidacji osób prawnych lub związków osób, którym udzielono zezwolenia.

Nie ma to oczywiście wpływu na możliwość cofnięcia zezwolenia przez urząd celny w każdym czasie.

Powyższe zezwolenie (obowiązujące póki co mimo wystąpienia wskazanych przesłanek) wygasa jednak w przypadku, kiedy:

- zrezygnowano z dalszego prowadzenia składu towarowego piwa,
- nie złożono wniosku o nowe zezwolenie w okresie trzech miesięcy po wystąpieniu wskazanych wyżej okoliczności
- nowe zezwolenie nie zostało udzielone.

W przypadku wygaśnięcia zezwolenia na prowadzenie towarowego składu piwa, jego posiadacz musi niezwłocznie zgłosić podatkowe co do posiadanych zapasów piwa, które od chwili wygaśnięcia zezwolenia traktowane są jako towary znajdujące się poza składem akcyzowym, a więc w wolnym obrocie w kraju. Oznacza to obowiązek uiszczenia od nich akcyzy. Jeżeli urząd celny wyznaczył termin na opróżnienie zapasów magazynowych składu towarowego po wygaśnięciu zezwolenia, to posiadacz składu przedkłada zgłoszenie podatkowe co do zapasów piwa posiadanych w momencie upływu wyznaczonego terminu.

5.3.3 Środki zabezpieczające nadzór podatkowy

Jeżeli w składzie towarowym zdarzy się przypadek zaginięcia (przepadku) piwa, to fakt ten posiadacz składu towarowego powinien niezwłocznie zgłosić do urzędu celnego. Jeżeli piwo ma zostać zniszczone w składzie towarowym, to posiadacz składu powinien z wyprzedzeniem zgłosić taki zamiar w urzędzie celnym. Niszczenie piwa w składzie towarowym podlega nadzorowi z ramienia urzędu.

Posiadacz składu towarowego prowadzi zestawienie wszystkich dowodów zakupu i sprzedaży oraz szczegółowe zestawienie danych dotyczących podatku akcyzowego według urzędowego wzoru.

5.4 *Sytuacja małych producentów*

W Niemczech nie stosuje się specjalnych regulacji promujących małych producentów przy ubieganiu się o zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego. Warunki uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego są co do zasady jednolite dla wszystkich podmiotów. Pewne (zrozumiałe zresztą) różnice wynikające ze specyfiki branży daje się zauważyć jedynie w odniesieniu do autoryzacji zakładów produkcyjnych i składów towarowych. Różnice te dotyczą w pierwszym rzędzie wymogów w zakresie technicznego wyposażenia poszczególnych obiektów. Natomiast warunki formalne i subiektywne warunki materialne, a więc dotyczące osoby ubiegającego się o zezwolenie, są co do zasady zbliżone.

Należy jednak zwrócić uwagę, że w przypadku zakładów produkcyjnych działających jako składy akcyzowe nie ma wymogu osiągnięcia określonego minimalnego wolumenu produkcji w roku, podczas gdy w przypadku towarowych składów piwa zezwoleń na ich prowadzenie jako składów akcyzowych działających w procedurze zawieszenia akcyzy udziela się tylko wówczas, gdy minimalny pułap obrotów rocznych przekracza poziom 5 000 hl a przeciętny średnioroczny okres składowania piwa w tym składzie przekracza 1,5 miesiąca. Osoba prowadząca magazyn piwa, legitymujący się mniejszym obrotem w skali rocznej lub krótszym przeciętnym okresem składowania wyrobów w roku, nie może uzyskać zezwolenia na prowadzenie tego magazynu jako towarowego składu akcyzowego.

Ponadto jednostka prowadząca towarowy skład piwa zawsze musi prowadzić pełną księgowość handlową i terminowo sporządzać zamknięcia roczne. Inaczej niż w przypadku zezwolenia na produkcję, urząd celny nie ma możliwości zwolnić z tego wymogu przedsiębiorców, którzy nie prowadzą pełnej księgowości i nie sporządzają zamknięć rocznych nawet wówczas, jeśli nie ma oznak wskazujących na to, aby ich działalność mogła stworzyć zagrożenie dla interesów podatkowych państwa.

Jeśli natomiast chodzi o preferencje dla małych, niezależnych browarów, to wyrażają się one w tym, że piwo pochodzące z takich browarów opodatkowane jest po prostu według obniżonej stawki akcyzy, i to niezależnie od tego, czy w efekcie piwo takie trafia na rynek z małego czy dużego składu akcyzowego.

Trzeba bowiem nadmienić, że zgodnie z § 2 ust. 1 ustawy o podatku od piwa, stawka podstawowa akcyzy od piwa wynosi za jeden hektolitr piwa (po przeliczeniu na euro) 1, 54 DM od stopnia Plato. Piwo podzielone jest przy tym na klasy (kategorie) podatkowe według stopnia Plato, przy czym każdy stopień Plato tworzy osobną klasę (kategorię) podatkową.

Browary o produkcji rocznej poniżej 200 000 hl mogą stosować stawki obniżone w stosunku do stawki podstawowej. Warunkiem korzystania ze stawek obniżonych jest utrzymanie prawnej i ekonomicznej niezależności browaru od innych browarów.

Na podstawie § 2 ust. 2 ustawy, stawka podatkowa od piwa produkowanego w niezależnych browarach o łącznej produkcji rocznej mniejszej niż 200 000 hl obniża się w przedziałach od każdego 1 000 do następnego 1 000 hl równomiernie

- do 75 % stawki podstawowej przy produkcji rocznej 40 000 hl,
- do 70 % stawki podstawowej przy produkcji rocznej 20 000 hl,
- do 60 % stawki podstawowej przy produkcji rocznej 10 000 hl,
- do 50 % stawki podstawowej przy produkcji rocznej 5 000 hl.

Maksymalne obniżenie stawki do 50 % stawki podstawowej uzyskują browary, których produkcja roczna nie przekracza 5 000 hl.

Zgodnie z § 2 ust. 3 ustawy o podatku od piwa, za browar niezależny uważa się:

- browar prawnie i ekonomicznie niezależny od innego browaru,
- wykorzystujący pomieszczenia usytuowane poza obrębem nieruchomości należących do innego browaru i
- nie wazący piwa na licencji innego browaru.

Ważenie piwa przy wykorzystaniu licencji nie ma jednak wpływu na możliwość stosowania obniżonych stawek podatkowych, jeżeli:

1. produkcja licencyjna obejmuje mniej niż połowę rocznej produkcji,
2. produkcja licencyjna opodatkowana jest stawką podstawową w sensie cytowanego wyżej § 2 ust. 1 ustawy (a więc według stawki 1, 54 DM po przeliczeniu na euro od stopnia Plato za jeden hektolitr piwa) i
3. łączna produkcja roczna nie przekracza 200 000 hl.

Niezależne od siebie, ale współpracujące ze sobą browary, których produkcja roczna łącznie nie przekracza 200 000 hl., traktowane są dla potrzeb stosowania obniżonej stawki podatkowej jako jeden browar. Regulacje w zakresie „browarów niezależnych” są dokładnym odpowiednikiem rozwiązań zawartych w art. 4 ust. 2 dyrektywy 92/83/EEC.

Obniżanie stawek ze względu na wysokość produkcji stanowi w istocie formę subwencjonowania małych, niezależnych browarów, mającą na celu utrzymanie tradycyjnej struktury przemysłu browarniczego, charakteryzującej się dużym udziałem małych i średnich przedsiębiorstw w branży.

Podobnemu celowi co do zasady służy również całkowite zwolnienie z akcyzy piwa produkowanego przez:

- prywatnych, indywidualnych wytwórców (hobbystów)
- w swoich gospodarstwach domowych
- wyłącznie do własnej konsumpcji
- do ilości 2 hl w roku kalendarzowym.
- Piwo to nie może być sprzedawane.

Jako piwo wytwarzane przez indywidualnych wytwórców domowym sposobem w swoim gospodarstwie domowych traktuje się także piwo, które wytwarzane jest przez nieprofesjonalnych piwowarów w nieprzemysłowych browarach gminnych. Prywatni, indywidualni wytwórcy (hobbyści) muszą z wyprzedzeniem zgłosić odpowiedniemu urzędowi ceł rozpoczęcie produkcji i wskazać miejsce produkcji. W zgłoszeniu określić należy ilość piwa, która prawdopodobnie zostanie wytworzona w roku kalendarzowym.

Spis treści

1. SKŁADY AKCYZOWE W PRAWIE NIEMIECKIM	1
1.1 <i>Sposób regulacji problematyki składów akcyzowych w prawie niemieckim</i>	1
1.2 <i>Procedura zawieszenia akcyzy</i>	1
1.3 <i>Szczególna sytuacja składów akcyzowych wina</i>	2
2. ZAKŁAD PRODUKCYJNY JAKO SKŁAD AKCYZOWY.....	2
2.1 <i>Definicja zakładu produkcyjnego</i>	3
2.1.1 <i>Element przedmiotowy</i>	3
2.1.2 <i>Element przestrzenny</i>	3
3. SKŁAD TOWAROWY JAKO SKŁAD AKCYZOWY	4
3.1 <i>Definicja składu towarowego</i>	5
3.1.1 <i>Element przedmiotowy</i>	5
3.1.2 <i>Element przestrzenny</i>	5
3.1.3 <i>Towarowy skład akcyzowy a skład celny</i>	6
4. WARUNKI AUTORYZACJI (REJESTRACJI) SKŁADÓW AKCYZOWYCH	6
4.1 <i>Udzielenie zezwolenia na prowadzenie składu akcyzowego</i>	6
4.1.1 <i>Warunki formalne uzyskania zezwolenia</i>	6
4.1.1.1 <i>Wniosek o zezwolenie na prowadzenie składu akcyzowego</i>	6
4.1.1.2 <i>Załączniki</i>	7
4.1.2 <i>Warunki materialne uzyskania zezwolenia</i>	7
4.1.2.1 <i>Prowadzenie pełnej księgowości handlowej</i>	7
4.1.2.2 <i>Terminowe sporządzanie zamknięć rocznych</i>	7
4.1.2.3 <i>Rzetelność podatkowa wnioskodawcy</i>	8
4.1.2.4 <i>Odpowiednie wyposażenie składu akcyzowego</i>	8
4.1.2.5 <i>Minimalna wielkość składu akcyzowego i okresu przechowywania wyrobów w składzie</i>	9
4.1.3 <i>Wymóg złożenia zabezpieczenia</i>	9
4.1.3.1 <i>Fakultatywny wymóg złożenia zabezpieczenia</i>	10
4.1.3.2 <i>Obligatoryjny wymóg złożenia zabezpieczenia</i>	11
4.1.3.3 <i>Brak wymogu złożenia zabezpieczenia</i>	11
4.1.4 <i>Zastrzeżenie prawa do cofnięcia zezwolenia w każdym czasie</i>	12
4.2 <i>Środki zabezpieczające nadzór podatkowy przewidziane podczas prowadzenia składu akcyzowego</i>	12
4.2.1 <i>Ewidencje i zestawienia</i>	12
4.2.2 <i>Obowiązek zgłoszenia każdej zmiany okoliczności będących podstawą udzielenia zezwolenia</i>	13
4.3 <i>Wygasanie i kontynuacja mocy obowiązującej zezwoleń na prowadzenie składu akcyzowego</i>	13
4.3.1 <i>Wygasanie mocy obowiązującej zezwolenia</i>	13
4.3.2 <i>Kontynuacja mocy obowiązującej zezwolenia w szczególnych przypadkach</i>	14
5. PRZYKŁAD SFORMUŁOWANIA WARUNKÓW AUTORYZACJI SKŁADU AKCYZOWEGO W TEKŚCIE AKTÓW PRAWNYCH (USTAWA O PODATKU OD PIWA).....	15
5.1 <i>Procedura zawieszenia akcyzy</i>	15
5.2 <i>Zakład produkcyjny</i>	15
5.2.1 <i>Definicja zakładu produkcyjnego</i>	16
5.2.2 <i>Zezwolenie na produkcję piwa</i>	16
5.2.2.1 <i>Wniosek o zezwolenie na produkcję piwa</i>	17
5.2.2.2 <i>Udzielanie zezwoleń na produkcję piwa</i>	17

5.2.2.3	Zmiana okoliczności będących podstawą udzielenia zezwolenia na produkcję piwa	17
5.2.2.4	Wygasanie i kontynuacja mocy obowiązującej zezwoleń na produkcję piwa	18
5.2.3	Środki zabezpieczające nadzór podatkowy	18
5.3	Towarowy skład piwa	19
5.3.1	Definicja towarowego składu piwa	19
5.3.2	Zezwolenie na prowadzenie towarowego składu piwa	19
5.3.2.1	Wniosek o zezwolenie na prowadzenie towarowego składu piwa	20
5.3.2.2	Udzielanie zezwoleń na prowadzenie towarowego składu piwa - minimalna wielkość składu	20
5.3.2.3	Zmiana okoliczności będących podstawą udzielenia zezwolenia na prowadzenie towarowego składu piwa	20
5.3.2.4	Wygasanie i kontynuacja mocy obowiązującej zezwoleń na prowadzenie towarowego składu piwa	21
5.3.3	Środki zabezpieczające nadzór podatkowy	21
5.4	Sytuacja małych producentów	22