

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/akcyza/3577872,Subiektywna-teoria-wyrobu-akcyzowego-czyli-wszyscy-jestesmy-podatnikami-akcyzy.html>

Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami akcyzy

Ostatnia aktualizacja: **2019-12-10**

Źródło: [INFOR](#)

Pragnę wszystkich, którzy na co dzień sprzedają konsumentom olej rzepakowy ostrzec, że mogą już od lat posiadać zaległości podatkowe, o które mogą upomnieć się organy podatkowe. W jakim podatku? Odpowiadam: w akcyzie, gdyż w zależności od zamiaru przeznaczenia, olej ten może stać się wyrobem akcyzowym.

Czy przedstawiona teza uwypukla jakiś eksces interpretacyjny czy też jurysdykcyjny, niepotrzebnie go uogólniając? Raczej nie, bo od wielu lat, a na pewno od naszego wniowstąpienia, króluje nam niemiłościwie tzw. subiektywna teoria wyrobu akcyzowego.

Dla mniej wtajemniczonych w niuanse tego podatku spieszę z wyjaśnieniem. Istotą części wyrobów akcyzowych (nie wszystkie) jest definiowanie poprzez „przeznaczenie”. Przykładowo: węgiel jest wyrobem akcyzowym, jeżeli jest przeznaczony na cele opałowe. Również olej rzepakowy może być przeznaczony jako „dodatek lub domieszka do paliw silnikowych, co powoduje że staje się on wyrobem akcyzowym. Przykłady można mnożyć.

Aby odpowiedzieć na pytanie, jak rozumieć owo „przeznaczenie”, należy na wstępie przedstawić co najmniej trzy znane mi teorie na ten temat. Oto ich lista:

- wyrób ma „przeznaczenie akcyzowe” gdy od momentu wytworzenia w Polsce, poprzez dystrybucję aż do faktycznego zużycia lub użycia również w Polsce zamiar ten nie uległ zmianie, a ostateczny nabywca zamówił wytworzenie lub sprowadzenie z za granicy wyrobu, który miał być np. paliwem silnikowym lub domieszką dodatku do paliw. W myśl tej teorii wyrób ten od początku swego bytu na terytorium Polski stał się wyrobem akcyzowym i nigdy nie przestanie nim być nawet gdyby ostatecznie nie doszło do jego zamierzonego „akcyzowego” użycia lub zużycia. Tę teorię nazwiemy „teorią obiektywną”,
- w myśl drugiej, relatywnej teorii wyrób wytworzony w Polsce lub sprowadzony z za granicy bez przeznaczenia akcyzowego nie jest wyrobem akcyzowym, co jednak musi wynikać z faktycznych okoliczności oraz dowodów posiadanych przez producenta lub importera (nabywcy wewnątrzspółnotowego) lub handlowca. Jeżeli jednak na określonym etapie obrotu nastąpi zmiana jego przeznaczenia na cele akcyzowe, podatnikiem staje się ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie. Zgodnie z tą teorią np. węgiel zaimportowany na cele inne niż opałowe nie jest wyrobem akcyzowym; stanie się on jednak wyrobem akcyzowym, gdy nabywca faktycznie zmieni przeznaczenie a jego dostawca wiedział i godził się z tym, że nastąpi zmiana przeznaczenia, co oczywiście trzeba mu udowodnić. Gdy jest to niemożliwe, to podatnikiem akcyzy staje się ten, kto faktycznie zużył lub użył ten wyrób na cele akcyzowe. Jest to teoria zwana „teorią relatywnego przeznaczenia”,
- trzecia teoria odwołuje się do świadomości podmiotu, który wytworzył w Polsce lub sprowadził z za granicy wyroby i brał pod uwagę, że wyrób ten może być – niezależnie od zamówienia lub oferty sprzedaży – mieć przeznaczenie akcyzowe. Wystarczy, że polskiemu producentowi lub importerowi (nabywcy

wewnątrzspółnotowemu) przyszło do głowy, że wyrób ten może na kolejnych etapach obrotu zmienić przeznaczenie na akcyzowe, aby stać się podatkiem podatku akcyzowego. Oczywiście to też trzeba udowodnić, ale nie jest to aż tak trudne, bo każdy, kto coś wie o cechach danego wyrobu potwierdzi, że może on być przeznaczony na cele napędowe lub opałowe, bo taka jego natura i takie są „okoliczności przyrody”. Wydobywając węgiel producent bierze pod uwagę, że może on być spalony w piecu grzewczym. I to już wystarczy: ów zamiar pojmowany czysto subiektywnie – brałeś pod uwagę w momencie wytworzenia lub przywozu zza granicy – to stałeś się podatnikiem akcyzy. Tę teorię nazywamy „teorią subiektywnego przeznaczenia”.

Która z powyższych teorii dominuje w praktyce skarbowej i sądowno-administracyjnej? Oczywiście każda z nich ma swoje miejsce, ale najważniejszą staje się od lat „teoria subiektywnego przeznaczenia”, bo daje relatywnie najlepsze efekty fiskalne. Gdy dowodem subiektywnego przeznaczenia jest np. ilość wytworzonych wyrobów, która powinna rodzić podejrzenie, że ktoś (nabywca?) zamierza użyć te wyroby na cele np. opałowe, ów dowód „potwierdza” zeznanie, że wyrób można użyć również w innym niż deklarowanym pierwotnie celu, nie trzeba szukać tych, którzy ewidentnie zmienili przeznaczenie. Podatnikiem staje się w myśl tej teorii producent lub importer (nabywca wewnątrzspółnotowy), bo „miał świadomość przeznaczenia wyrobu”.

Ważne jest to, że w teorii nie jest istotne, gdzie nastąpiła owa przyszła zmiana przeznaczenia; mogło to być również za granicą, co jest nie tylko absurdem, ale również sprzeczne z prawem, bo „przeznaczenie akcyzowe” ma znaczenie tylko gdy było pod rządami danej ustawy, czyli wyłącznie na terytorium Polski.

Jeżeli więc ktoś sprzedaje olej rzepakowy w sklepie detalicznym, ale mu przyjdzie do głowy, że nabywca przeznaczy ten wyrób jako dodatek do paliwa silnikowego, zgodnie z trzecią teorią ma do czynienia z „wyrobem akcyzowym” i staje się podatnikiem tego podatku.

Wiem: akcyza to trudny podatek i aby go stosować nie wystarczy „doświadczenie życiowe” i ogólne przygotowanie prawnicze. Ale o tym nie pamiętaj ci, którym dano władzę swoiście pojmowanego stosowania prawa.

Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Instytut Studiów Podatkowych