

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/akcyza/podatnicy-i-obowiazek-podatkowy/3590199,Podmiotowosc-w-podatku-akcyzowym-z-tytulu-wtornego-obowiazku-podatkowego.html>

Podmiotowość w podatku akcyzowym z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego

Ostatnia aktualizacja: **2020-01-08**

Podmiotowość w podatku akcyzowym jest dość dobrze zbadana w przypadku zaistnienia zdarzeń, które tworzą tzw. pierwotny obowiązek podatkowy. W zależności od modelu tego podatku (obecnie jest ich pięć), lista tych zdarzeń nieco się różni.

Łączy je jednak to, że stanowią owe pierwsze zaistniałe na terytorium Polski zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy w stosunku do danego wyrobu, w którym uczestniczy podmiot będący podatnikiem z tego tytułu, i – co równie ważne – obowiązuje tu zasada jednokrotności, czyli wszystkie kolejne tego rodzaju zdarzenia, których przedmiotem jest ten wyrób, już nie podlegają co do zasady opodatkowaniu.

W przypadku zaistnienia zdarzenia z tej grupy ma miejsce co najmniej pięć skutków podatkowych związanych z powstaniem obowiązku podatkowego:

- a. obowiązek ten rodzi również w tej samej chwili podatek należny (zobowiązanie podatkowe) – natychmiastowy podatek należny, albo
- b. obowiązek ten zrodzi podatek należny w terminie późniejszym w stosunku do daty powstania obowiązku podatkowego – odroczony podatek należny, albo
- c. obowiązek ten w terminie późniejszym wygasa bez powstania podatku należnego,
- d. obowiązek ten w tej samej dacie nie rodzi podatku należnego, mimo formalnego opodatkowania tych czynności, gdyż ma tu zastosowanie stawka 0%, albo
- e. obowiązek ten nie rodzi podatku należnego, bo w dacie jego powstania wyrób lub zdarzenie są zwolnione od podatku (zastosowanie ex lege zwolnienia przedmiotowego lub podmiotowego).

Podmioty uczestniczące w tych zdarzeniach jako podatnicy mają obowiązek dokumentowania, ewidencjonowania i deklarowania tych czynności, a regulacje prawne są kompleksowe a często bardzo szczegółowe. Podatnicy ci podlegają odrębnej rejestracji dla potrzeb tego podatku, a przemieszczanie części wyrobów objętych pierwotnym obowiązkiem podatkowym podlega również monitorowaniu.

Natomiast tzw. **wtórny obowiązek podatkowy** tworzy grupa zdarzeń, których przedmiotem są wyroby, w stosunku do których powstała inny już jeden z obowiązków podatkowych wymienionych w pkt a) do e). Zdarzenia te mają odrębną fenomenologię i charakter. Dotyczą one zarówno wyrobów, których dotyczy zdarzenie pierwotne prawidłowo udokumentowane, zaewidencjonowane i zadeklarowane, jak i wyrobów, które znalazły się w obrocie z naruszeniem prawa podatkowego, czyli – mimo powstania pierwotnego obowiązku podatkowego – nie zostały prawidłowo udokumentowane, a zwłaszcza zadeklarowane.

Do najważniejszych zdarzeń rodzących wtórnego obowiązku podatkowego należy zaliczyć:

- 1) zmiana pierwotnego przeznaczenia lub zamiaru użycia wyrobu, który był:
 - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad. a)
 - opodatkowany stawką 0% ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad. d),
 - zwolniony ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia – ad. c),
- 2) ubytki powstałe w trakcie przetwarzania (produkcji), magazynowania lub transportu wyrobu, który był:
 - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub użycie (ad. a),
 - nieopodatkowany w przypadkach wymienionych w pkt b) – e),
- 3) posiadanie wyrobu w stosunku do którego powstanie obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w pkt a) – e), lecz właściwy organ ustalił, że podatnik z tego tytułu zadeklarował czynność podlegającą opodatkowaniu, oraz nie rozliczył podatku.

Zdarzenie, o którym mowa w pkt 1) – 3) oczywiście muszą mieć miejsce na terytorium kraju. Podatnikiem z tego tytułu jest w przypadku 1) podmiot, który faktycznie zmienił przeznaczenie lub użył wyrób, a także podmiot, który wykonał czynność mającą na celu zmianę przeznaczenia lub użycia przez osoby trzecie (również będące podatnikami z tego tytułu).

W przypadku 2) podatnikiem jest podmiot, który posiadał wyroby będące przedmiotem ubytków.

W przypadku 3) podatnikiem jest podmiot, który wszedł w posiadanie tych wyrobów niezależnie od tytułu prawnego albo bez tytułu prawnego.

Nie ma znaczenia, czy podmioty wymienione w pkt 1) – 3) prowadzą lub nie prowadzą działalności gospodarczej. Zdarzenie tworzące wtórny obowiązek podatkowy w przypadku 1) i 2) z reguły mają jednokrotny charakter, lecz we wszystkich tych trzech przypadkach formalnie nie obowiązuje zasada jednokrotności: każdy kolejny podmiot, który uczestniczy w tych zdarzeniach dotyczących tego samego wyrobu staje podatnikiem tego podatku; pogląd ten dominuje w praktyce skarbowej oraz judykaturze. Pozornie jest on dość oczywisty, bo ubytek (ad 2) nieopodatkowanego wyrobu w wyniku kradzieży podlega opodatkowaniu u okradzionego, a zarazem posiadacz wyrobu pochodzącego z kradzieży również jest podatnikiem. Zarazem jednak pogląd ten budzi zasadnicze zastrzeżenie z perspektywy zasad konstytucyjnych.

W przypadku wtórnego obowiązku podatkowego w jego dacie powstaje również podatek należny, chyba że nie można ustalić daty obowiązku podatkowego: wówczas opodatkowanie tych zdarzeń następuje z dniem ich wykrycia przez właściwy organ.

Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Instytut Studiów Podatkowych