

Wtórny obowiązek podatkowy – zmiana koncepcji podmiotowo-przedmiotowej podatku akcyzowego*

Secondary tax obligation – an altered subjective and objective excise-tax concept

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Kierownik Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego,
ORCID: 0000-0002-6449-9897

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest synteza dorobku koncepcyjnego na temat wtórnego obowiązku podatkowego w polskim podatku akcyzowym. Autor formułuje również postulaty *de lege ferenda* dotyczące tego obowiązku. W artykule sklasyfikowano ogólne zasady opodatkowania zdarzeń tworzących pierwotny obowiązek podatkowy, gdzie obowiązuje zasada jednokrotności opodatkowania. Zdarzenia tworzące wtórny obowiązek podatkowy w tym podatku dotyczą wyrobów, które podlegały już opodatkowaniu na etapie pierwotnego obowiązku podatkowego. Sklasyfikowano również w sposób ogólny zdarzenia, które tworzą wtórny obowiązek podatkowy. Zdarzenia te mają odrębną fenomenologię i zasadniczo różnią się od tych, które tworzą pierwotny obowiązek podatkowy. Nie obowiązuje tu zasada jednokrotności opodatkowania. Podatnikami z tego tytułu są z reguły inne grupy podmiotów, w tym również podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej. Scharakteryzowano w sposób ogólny podmioty, które są podatnikami z tytułu zdarzeń tworzących wtórny obowiązek podatkowy. Ustawowy status podatników wtórnego obowiązku podatkowego jest „nie-doregulowany”, co jest jedną z przyczyn niskiej efektywności fiskalnej poboru podatku w tym zakresie. Autor postuluje wprowadzenie szczególnych, w tym również uproszczonych, zasad deklarowania wtórnego obowiązku podatkowego obowiązujących w przypadku incydentalnego charakteru zdarzeń podlegających opodatkowaniu. Jednym z najistotniejszych wniosków płynących z niniejszego artykułu jest możliwość zwiększenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego dzięki poprawie ściągальności podatku wynikającego z wtórnego obowiązku podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, pierwotny obowiązek podatkowy, wtórny obowiązek podatkowy, przedmiot opodatkowania w podatku akcyzowym, podmiotowość w podatku akcyzowym, incydentalna podmiotowość podatnika w podatku akcyzowym, zasada jednokrotności w pierwotnym obowiązku podatkowym, zasada wielokrotności opodatkowania w przypadku wtórnego obowiązku podatkowego.

Abstract

The article summarises the conceptional output related to secondary tax obligation under Polish excise tax. Proposed are *de-lege-ferenda* postulates with regards to the same obligation. Classified are the general principles of taxation of events implying the primary tax obligation, with its governing single taxation principle. Events implying the secondary tax obligation in this respect are related to products that have already been liable to taxation at the original tax obligation stage. Categorised, in general terms, are moreover those events which imply the secondary tax obligation. Such events have a separate phenomenology and are basically different from those forming the primary tax obligation; the single taxation principle is not in force there. The taxpayers, in this respect, are normally other groups of entities, including those not conducting a business. Described in general terms are entities being taxpayers relative to events implying the secondary tax obligation. The statutory status of the related taxpayers is not fully or completely regulated, which is one of the reasons of low fiscal efficiency in the related tax collection. Hence, the author postulates that particular, including simplified, rules of declaring one's secondary tax obligation be introduced to be in force in case of an incidental character of taxable events. One of the essential conclusions is that the State-budget income would be increased based on the tax in question through improved collectability of taxation revenues based on the secondary tax obligation.

Keywords: excise tax, primary/original tax obligation, secondary tax obligation, object of excise taxation, excise-tax subjectivity, incidental excise taxpayer subjectivity, single taxation principle in primary/original tax obligation, multiple taxation principle (related to secondary tax obligation).

* Artykuł powstał przy współpracy Miłosza Dyrki, Macieja Kaszuby oraz Konrada Skreczki, pracowników Instytutu Studiów Podatkowych.

1. Wizja przedmiotu opodatkowania w podatku akcyzowym przechodziła w ciągu ostatnich kilkudziesięciu lat charakterystyczną ewolucję. Podatek ten przez wiele dziesięcioleci miał charakter „sektorowy” w tym znaczeniu, że był adresowany głównie do producentów kilkudziesięciu grup wyrobów, a najważniejszym przedmiotem opodatkowania była sprzedaż krajowa tych wyrobów przez ich producentów. Drugim istotnym przedmiotem opodatkowania był import tych wyrobów, a trzecim istotnym zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu były ubytki niektórych wyrobów powstające w procesie produkcji i magazynowania przez producentów tych wyrobów, będących podatnikami podatku akcyzowego.

Wraz z przystąpieniem naszego kraju do Unii Europejskiej pojawiła się nowa grupa zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania – nabycia wewnątrzwspólnotowe. Ponadto – co równie ważne – wprowadzono procedurę zawieszenia poboru podatku, która istotnie przekształciła przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym, oddzielono bowiem trwale moment powstania obowiązku podatkowego od momentu powstania podatku należnego, co zrewolucjonizowało model tego podatku¹. Nie to jest jednak najważniejsze. W tym okresie nie tylko rozszerzano listę wyrobów uznanych za wyroby akcyzowe, lecz także wprowadzono nowe zdarzenia lub stany podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Od co najmniej 20 lat nie jest to już podatek „sektorowy”, lecz w istocie „produktowy”. Potencjalnie każdy podmiot, w tym konsument, może być podatnikiem tego podatku i na nim będzie ciążyć nie tylko obowiązek podatkowy, ale również podatek należny. Upowszechniła się też incydentalna (jednorazowa) podmiotowość w tym podatku.

W niniejszym artykule autor koncentruje się na uogólnieniu dorobku koncepcyjnego dotyczącego wtórnego obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym i formułuje postulaty.

2. Podmiotowość w podatku akcyzowym jest dość dobrze zbadana w przypadku zaistnienia zdarzeń, które tworzą tzw. pierwotny obowiązek podatkowy² (tradycyjna wizja tego podatku). W zależności od modelu tego podatku (obecnie jest ich pięć) lista tych zdarzeń nieco się różni. Łączy je jednak to, że stanowią one jedyne zaistniałe na terytorium Polski przypadki rodzące obowiązek podatkowy w stosunku do danego wyrobu, w których uczestniczy podmiot będący podatnikiem z tego tytułu (jako podatnik). Co równie ważne – obowiązuje tu zasada jednokrotności, czyli wszystkie kolejne zdarzenia z tej grupy, których przedmiotem jest ten wyrób, generalnie już nie podlegają opodatkowaniu. Zaistnienie zdarzeń podlegających opodatkowaniu z tej grupy wywołuje pięć istotnych skutków podatkowych związanych z powstaniem obowiązku podatkowego:

- 1) obowiązek ten rodzi również w tej samej chwili podatek należny albo
- 2) obowiązek ten rodzi podatek należny w terminie późniejszym w stosunku do daty powstania obowiązku podatkowego (odroczony podatek należny), albo
- 3) obowiązek podatkowy w przypadku, o którym mowa w pkt 2, wygasa w terminie późniejszym bez powstania podatku należnego,
- 4) obowiązek podatkowy w tej samej dacie nie rodzi podatku należnego – mimo formalnego opodatkowania tych czynności, gdyż ma tu zastosowanie stawka 0%, albo

- 5) obowiązek ten nie rodzi podatku należnego, bo w dacie jego powstania wyrób lub zdarzenie są zwolnione od podatku (zastosowanie *ex lege* zwolnienia przedmiotowego).

Podmioty uczestniczące w tych zdarzeniach jako podatnicy mają obowiązek dokumentowania, ewidencjonowania i deklarowania tych zdarzeń, a przepisy prawa mają charakter kompleksowy i często bardzo szczegółowy. Podatnicy pierwotnego obowiązku podatkowego podlegają odrębnej rejestracji na potrzeb podatku akcyzowego, a przemieszczanie części wyrobów objętych pierwotnym obowiązkiem podatkowym podlega najczęściej również monitorowaniu i dokumentowaniu.

3. Wtórny obowiązek podatkowy tworzy natomiast grupa zdarzeń, w tym zwłaszcza czynności, których przedmiotem są wyroby, w stosunku do których powstał już jeden z obowiązków podatkowych wymienionych powyżej w pkt 1-5. Zdarzenia objęte tym wtórnym obowiązkiem podatkowym mają jednak 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 wtórny obowiązek podatkowy należy zaliczyć:

- a) zmianę pierwotnego przeznaczenia lub zamiaru użycia wyrobu³, który był:
 - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad 1),
 - opodatkowany stawką 0% ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad 4),
 - zwolniony ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad 5);
- b) ubytki powstałe w trakcie przetwarzania (produkcji), magazynowania lub transportu wyrobu, który był:
 - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub użycie (ad 1),
 - nieopodatkowany w przypadkach wymienionych w pkt 2-5;
- c) posiadanie wyrobu, w stosunku do którego powstał pierwotny obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w pkt 1, lecz właściwy organ ustalił, że podatnik z tego tytułu zadeklarował czynność podlegającą opodatkowaniu oraz nie rozliczył podatku.

Zdarzenia, o których mowa w lit. a-c, oczywiście muszą mieć miejsce na terytorium kraju.

Podatnikiem z tego tytułu jest w przypadku, o którym mowa w lit. a, podmiot, który faktycznie zmienił przeznaczenie lub użył wyrobu, a także podmiot, który wykonał czynność mającą na celu zmianę przeznaczenia lub użycia przez osoby trzecie (również będące podatnikami z tego tytułu). W przypadku, o którym mowa w lit. b, podatnikiem jest podmiot, który posiadał wyroby będące przedmiotem ubytków. W przypadku, o którym mowa w lit. c, podatnikiem jest natomiast podmiot, który wszedł w posiadanie tych wyrobów niezależnie od tytułu prawnego albo bez tytułu prawnego.

Co szczególnie ważne, nie ma znaczenia, czy ww. podmioty prowadzą działalność gospodarczą, czy jej nie prowadzą – w jakimkolwiek rozumieniu.

Zdarzenie tworzące wtórny obowiązek podatkowy w przypadkach, o których mowa w lit. a i b, z reguły ma jednorazowy charakter, lecz we wszystkich tych trzech przypadkach formalnie nie obowiązuje zasada jednokrotności opodatkowania. Każdy kolejny podmiot, który uczestniczy w zdarzeniach z tej grupy, dotyczących tego samego wyrobu, staje się *ex lege* podatnikiem podatku akcyzowego⁴. Pozornie jest to dość oczywiste, bo ubytek (ad b) nieopodatkowanego wyrobu, np. w wyniku kradzieży, podlega opodatkowaniu u okradzionego, a jednocześnie posiadacz wyrobu pochodzącego z kradzieży również jest podatnikiem. Zarazem jednak pogląd ten budzi zasadnicze zastrzeżenie z perspektywy zasad konstytucyjnych, gdyż w ten sposób dany wyrób może być wielokrotnie opodatkowany w sposób dyskryminujący podatników z tej grupy.

Co najważniejsze, w momencie powstania wtórnego obowiązku podatkowego powstaje również podatek należny, chyba że nie można ustalić daty powstania obowiązku podatkowego – wówczas opodatkowanie tych zdarzeń następuje z dniem ich wykrycia przez właściwy organ⁵.

4. W sensie teoretyczno-prawnym i prawnopozytywnym każdy podmiot będący osobą fizyczną, osobą prawną albo jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej może się stać podatnikiem podatku akcyzowego. Dzieje się tak z co najmniej trzech powodów:

- 1) nie ma znaczenia zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, a tym bardziej wykonania ich „w ramach” czegoś, co nazywa się zbiorczo „działalnością gospodarczą” (wyprodukowanie lub zaimportowanie wyrobu akcyzowego jako czynność podlegająca opodatkowaniu może być aktem jednorazowym);
- 2) zdarzenia podlegające opodatkowaniu, będące działaniem osób trzecich lub siły wyższej w stosunku do majątku podatnika (np. ubytki w majątku podatnika, których przedmiotem są wyroby akcyzowe), z zasady podlegają opodatkowaniu w każdym, nawet jednorazowym przypadku;
- 3) przemieszczenie (import, nabycie wewnątrzwspólnotowe) lub posiadanie tych wyrobów to czynności z istoty jednorazowe.

Nie jest tu również istotna świadomość podmiotu co do skutków prawnopodatkowych tych czynności lub zdarzeń. Staje się on podatnikiem nawet wtedy, gdy nie ma jakiegokolwiek świadomości prawnej, że stał się z tego tytułu podatnikiem, gdyż uczestniczył w zdarzeniu podlegającym opodatkowaniu. I chyba tak musi być, mimo że jest to zasada wyjątkowo kłopotliwa, bo przykładowo podmiot staje się *ex lege* podatnikiem wtedy, gdy wchodzi w posiadanie wyrobów akcyzowych, które nie zostały prawidłowo opodatkowane przez osoby trzecie na etapie pierwotnego obowiązku podatkowego, a posiadacz nie tylko nie ma często obiektywnie możliwości sprawdzenia tego faktu, lecz także może nawet obiektywnie nie wiedzieć, że posiada wyrób, który jest wyrobem akcyzowym. Dzieje się tak zwłaszcza w przypadku wtórnego obowiązku podatkowego, który powstaje wskutek zmiany przeznaczenia, użycia lub zużycia wyrobów niezgodnie z przeznaczeniem albo utraty (zniszczenia) wyrobów, które były na etapie pierwotnego obowiązku podatkowego zwolnione od podatku albo opodatkowane stawką 0% lub stawką obniżoną ze względu na pierwotne przeznaczenie⁶.

5. Jak już wspomniano, fundamentalna zasada ogólna jednokrotności opodatkowania obowiązuje w podatku akcyzowym tylko w przypadku pierwotnego obowiązku podatkowego. Przypomnę, że powstaje on wtedy, gdy dany wyrób jest przedmiotem pierwszego zdarzenia z tej grupy, który podlega opodatkowaniu. W zależności od modelu opodatkowania akcyzą tych wyrobów są to np.:

- 1) wytworzenie wyrobu na terytorium kraju,
- 2) import wyrobu, jeżeli miejscem importu jest Polska,
- 3) nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobu na terytorium kraju,
- 4) ubytek (strata) wyrobu poprzedzający zdarzenia wymienione w pkt 1.

Jak wiemy, w przypadku powyższej grupy zdarzeń podlegających opodatkowaniu może jednak nie powstać podatek należny lub jego wysokość może być uzależniona od szczególnego przeznaczenia akcyzowego tych wyrobów (zwolnienie ze względu na przeznaczenie lub obniżona stawka ze względu na przeznaczenie), co powoduje, że do obrotu wprowadzone są wyroby akcyzowe, których nie obciąża podatek należny lub które są opodatkowane różnymi stawkami.

Wtórny obowiązek podatkowy powstaje, gdy wyrób był już przedmiotem opodatkowania na poprzednim etapie, lecz następnie jest na terytorium kraju przedmiotem zdarzeń, o których była mowa w pkt 3 niniejszego artykułu. Lista tych zdarzeń jest i może być dłuższa, prawdopodobnie będzie się rozszerzać. Jeśli podmiot uczestniczący w tych zdarzeniach ma potencjalne cechy podatnika, powstaje z tego tytułu wtórny obowiązek podatkowy i taki podmiot powinien złożyć deklarację oraz zapłacić zobowiązanie podatkowe. Podmiotowość podatników akcyzy z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego jest przedmiotem daleko idących kontrowersji, zresztą z wielu powodów.

Po pierwsze, ów status jest „niedoregulowany” i traktowany przez prawodawcę w sposób niekonsekwentny. W zdarzeniu rodzącym ten obowiązek może uczestniczyć przecież każdy podmiot, nawet osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, co wymagałoby jednak zróżnicowania obowiązków dokumentacyjnych i ewidencyjnych dla profesjonalistów i zwykłych konsumentów czy rolników, którzy notabene są bardzo często podatnikami z tytułu zużycia węgla, ale (chyba) nikt nie dokonuje egzekucji powstających z tego tytułu zaległości.

Po drugie, właśnie wspomniany już powszechny charakter wtórnego obowiązku podatkowego powoduje, że akcyza staje się w tym zakresie podatkiem niezwiązanym z prowadzoną działalnością gospodarczą⁷, co jest problemem kłopotliwym wizerunkowo, a także politycznie⁸. Zarazem jednak owo „niedoregulowanie” i brak większego zainteresowania wtórnym obowiązkiem podatkowym sprawiają, że stał się on również polem zorganizowanej i niezorganizowanej przestępczości podatkowej, polegającej zwłaszcza na:

- 1) ukrytej, lecz masowej zmianie przeznaczenia wyrobów zwolnionych albo objętych stawką 0% lub stawką obniżoną ze względu na przeznaczenie;
- 2) „organizowaniu” trudnych lub wręcz niemożliwych do wykrycia ubytków wyrobów nieopodatkowanych lub nisko opodatkowanych ze względu na przeznaczenie. Aby wykręcić te ubytki, władza musiałaby prowadzić działania

operacyjne i wywiadowcze, a nie ma na to środków ani woli. Prawdopodobnie co rok „giną” setki tysięcy (niekiedy mowa o milionie) ton węgla, który był poza zakresem podatku w pierwotnym obowiązku podatkowym;

- 3) „zacieraniu śladów” i pochodzenia wyrobów, które praktycznie nie zostały opodatkowane z tytułu zdarzeń stanowiących obowiązek podatkowy pierwszego stopnia. Wyroby te są następnie używane, magazynowane lub zużywane przez inne podmioty, które są (błędnie) przekonane, że nie powstaje z tego tytułu obowiązek podatkowy drugiego stopnia, a oszustwo polega na tym, że wyroby te nie zostały opodatkowane na etapie obowiązku podatkowego pierwszego stopnia.

Podatnicy są również zmuszani do uczestnictwa w zdarzeniach tworzących wtórny obowiązek – „muszą” kupić nieopodatkowany wyrób i podjąć ryzyko podatkowe. Sprzyja temu patologiczna konstrukcja akcyzy, która wręcz stanowi zaproszenie do oszustw podatkowych. Najlepszym tego przykładem jest model akcyzy od wyrobów węglowych – można kupić dowolne ilości węgla, który w dokumentacji jest opodatkowany tym podatkiem, i nikt nie sprawdza, czy aby nie był on poza podatkiem ze względu na przeznaczenie⁹. Wokół tego problemu trwa konsekwentna zmowa milczenia i swoiste medialne porozumienie, żeby o tym nie mówić. Gwoli sprawiedliwości – w ciągu ostatnich kilku lat zrobiono coś dla zwiększenia możliwości realnego nadzorowania zdarzeń tworzących wtórny obowiązek podatkowy, zwłaszcza w zakresie monitorowania przemieszczania wyrobów zwolnionych albo niżej opodatkowanych ze względu na przeznaczenie. Objęto również przemieszczenie tych wyrobów procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Czy dało to jakieś efekty fiskalne? Tego jeszcze nie wiemy.

Koncepcja organizacyjno-ewidencyjna tego podatku nie nadażyła za jego przebudowę przedmiotową i podmiotową. Można nawet zaryzykować tezę, że istotna część (większość?) przypadków opodatkowanych zdarzeń, w których uczestniczą jako podatnicy podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, w tym zwłaszcza osoby fizyczne, umyka uwadze zarówno samych podatników, jak i organów skarbowych¹⁰.

6. Podsumowując, można postawić tezę, że po ponad 20 latach ewolucji polski podatek akcyzowy faktycznie tworzą dwa podsystemy:

- 1) część tradycyjna, adresowana do producentów i importerów głównych grup wyrobów akcyzowych, którzy z reguły są profesjonalnie przygotowani do roli podatników oraz posiadają odpowiednie doświadczenie i wiedzę na ten temat;
- 2) część nowa, adresowana do wszystkich podmiotów, w tym do konsumentów oraz innych podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej, które z reguły incydentalnie uczestniczą jako podatnicy w nowych zdarzeniach podlegających opodatkowaniu, a objętych wtórnym obowiązkiem podatkowym.

Oczywiście w sensie obiektywnym nowa część podatku nie będzie dominować w strukturze dochodów budżetowych, ale jej znaczenie wzrasta, bo coraz więcej wyrobów akcyzowych podlega opodatkowaniu na etapie pierwotnego obowiązku podatkowego tylko wtedy, gdy mają określone przeznaczenie akcyzowe (np. cele paliwowe czy energetyczne).

Aby zwiększyć efektywnie opodatkowanie w nowej części podatku akcyzowego, należy znacznie zmienić zasady dokumentowania w zakresie dotyczącym wtórnego obowiązku podatkowego, a przede wszystkim opracować inne formy nadzoru nad podatnikami z tej grupy, gdyż są to najczęściej podmioty niebędące podatnikami z tytułu pierwotnego obowiązku podatkowego. Wadą obowiązujących w naszym kraju przepisów jest to, że incydentalni podatnicy z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego obciążeni są takimi samymi obowiązkami o charakterze dokumentacyjno-ewidencyjnym i deklaracyjnym jak podatnicy „notoryczni”. Należy więc postulować, aby z zasady uprościć ich obowiązki, zwłaszcza w dziedzinie ich deklarowania, w przypadku gdy czynności są zdarzeniem, o którym mowa powyżej w pkt 2, mają charakter z istoty jednorazowy i były wykonane w dobrej wierze, bo podmiot nie miał świadomości, że jest podatnikiem z tego tytułu.

Trzeba bowiem odróżnić tu dwie grupy podatników, którzy:

- 1) świadomie czy też nieświadomie uczestniczą w tych zdarzeniach w celu osiągnięcia korzyści, którą jest marża zysku wynikająca z braku zadeklarowania i zapłaty należnego podatku;
- 2) uczestniczą w tych zdarzeniach, a sądzą, że nie są z tego tytułu podatnikami, i nie jest to proceder podyktowany chęcią uzyskania nienależnych korzyści.

Zwłaszcza w tym drugim przypadku podmioty te powinny być objęte uproszczoną formą deklarowania tych zdarzeń, jeżeli kwota zobowiązania podatkowego z tego tytułu nie przekracza określonego w ustawie limitu. Złożenie deklaracji i zapłata zaległości wraz z odsetkami powinny również gwarantować niekaralność karnoskarbową sprawców, jeżeli nastąpiłoby to z inicjatywy podatnika lub w wyniku czynności sprawdzających. Sprzyjać to będzie dobrowolnemu ujawnianiu i efektywności opodatkowania tych zdarzeń.

Aby jednak nastąpiło skuteczne opodatkowanie tych czynności, musi istnieć wyspecjalizowany aparat nadzoru na szczeblu właściwych miejscowo organów podatkowych. W istotnym zakresie nie idzie tu o zorganizowane grupy przestępcze, lecz o rutynowe zachowania podatników „incydentalnych”, którzy z reguły nie znają się na akcyzie i stają się podatnikami z tytułu zdarzeń jednorazowych, a przede wszystkim nie zamierzają uciekać z rynku po uzyskaniu korzyści podatkowej z tytułu braku zapłaty podatku. Tu nie trzeba prowadzić czynności operacyjnych – te umiejętności należy zarezerwować dla rzeczywistych przestępców, którzy uczynili z tych zachowań stałe i główne źródło korzyści.

Przypisy

¹ Warto przypomnieć, że procedura zawieszenia poboru akcyzy jest stosowana również przez ustawodawcę polskiego do podatku akcyzowego w niezharmonizowanej części.

² Zwany również obowiązkiem podatkowym pierwszego stopnia.

³ Zob. m.in. A. Lipnicki, *Odpowiedzialność wydającego towary akcyzowe za ich zużycie niezgodne z przeznaczeniem*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2019, nr 13, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-13-2019-2/10/, dostęp: 28.05.2024.

⁴ Pogląd ten również dominuje w praktyce skarbowej i judykaturze. Zob. np.:

1) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 8 maja 2024 r., I FSK 119/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

doc/4384CCAFEB, dostęp: 24.04.2025: „[...] domniemanie przeznaczenia i użycia oleju opałowego na cele opałowe wyklucza dopiero przyjęcie przez sprzedawcę oświadczeń, których treść nie pozwala na identyfikację nabywcy [...] należy dyskwalifikować tylko te oświadczenia, które faktycznie uniemożliwiają identyfikację nabywcy lub transakcji oraz zbadanie czy zakupiony olej został zużyty we wskazanej ilości do celów opałowych”; „[...] konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. [...] Trybunał odnosił się do sytuacji, w której podatek został wprowadzony w błąd przez nabywców oleju, którzy zawarli w podpisywanych oświadczeniach nieprawdziwe dane, a tym samym popełnili czyn zabroniony, potwierdzony następnie prawomocnymi wyrokami skazującymi”;

- 2) wyrok NSA z dnia 29 lutego 2024 r., I GSK 218/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2CE5E7BF0B>, dostęp: 24.04.2025: „Zużywający wyroby akcyzowe ich importer zachowuje prawo do zerowej stawki akcyzy, bo wskutek rozlania wyroby akcyzowe nie tracą żadnej ze wspomnianych cech. Ich stan faktyczny i prawny po rozlaniu względem chwili importu pozostaje nienaruszony. Prawa do zerowej stawki akcyzy podatek zatem nie traci, nawet jeżeli pewne czynności przygotowawcze prowadzące do zużycia, takie jak przemieszczenie czy przepakowanie dokonane będą przez inny podmiot. Importerowi przysługuje wciąż status zużywającego podmiotu gospodarczego, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 22a u.p.e.a. [tj. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 126 – przyp. red.] i może korzystać z unormowanej w art. 89 ust. 2 pkt 6 u.p.e.a. zerowej stawki akcyzy. Nie zachodzi w takiej sytuacji przewidziane w art. 8 ust. 2 pkt 1 lit. b u.p.e.a. użycie wyrobów akcyzowych wbrew warunkom zwolnienia”;

- 3) wyrok NSA z dnia 13 września 2023 r., I GSK 1182/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0A354606B7>, dostęp: 24.04.2025: „[...] działanie skarżącego w sposób bezsporny naruszyło drugi z warunków zwolnienia określonych w art. 33 ust. 5 u.p.a. Skarżący usunął paliwo ze środka transportu i zmagazynował je w podziemnym zbiorniku, a czynność ta nie była uzasadniona naprawą środka transportu, lecz działaniem biznesowym związanym z gospodarką paliwami prowadzoną przez skarżącego (używanie tańszego paliwa zza granicy).

[...] usunięcie na terenie kraju ze zbiornika paliwa nabytego w innym państwie członkowskim ze względu na niedotrzymanie warunku zwolnienia z podatku akcyzowego będzie skutkowało obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego. Nie ma w tym przypadku znaczenia opodatkowanie tego wyrobu akcyzowego podatkiem akcyzowym na terenie innego państwa członkowskiego, na terenie państwa, w którym doszło do jego nabycia. Opodatkowanie paliwa w państwie członkowskim, w którym doszło do usunięcia paliwa ze zbiornika trwale zamontowanego w pojeździe, powiązane jest z podstawową zasadą opodatkowania wyrobów akcyzowych – opodatkowania ich na etapie przeznaczenia do konsumpcji. W państwie członkowskim usunięcia paliwa ze zbiornika dochodzi bowiem do konsumpcji wyrobu akcyzowego”.

- 5 Problem wtórnego obowiązku podatkowego został również dostrzeżony w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). Zob. m.in.:

- 1) wyrok TSUE z dnia 16 listopada 2023 r. w sprawie C-391/22 Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2023:892, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0391>, dostęp: 24.04.2025:

„38 [...] przejazdy wykonywane wyłącznie w celu naprawy, konserwacji lub tankowania danych pojazdów, w zakresie, w jakim są one co do zasady wykonywane «bez ładunku» i nie odbywają się w celu zabrania pasażerów, nie mogą zostać uznane za «przewóz osób», ponieważ nie służą one bezpośrednio świadczeniu usługi przewozu pasażerskiego [...]».

40 W tym względzie należy zauważyć, że wskazany art. 7 ust. 1 [dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405 – przyp. red.] prze-

widuje, iż paliwa podlegają minimalnym poziomom opodatkowania. Jak wynika bowiem z motywu 3 i art. 4 tej dyrektywy, jej celem nie jest wyczerpująca harmonizacja stawek podatku akcyzowego od produktów energetycznych i energii elektrycznej, lecz ogranicza się ona do ustalenia minimalnych poziomów opodatkowania.

[...]

45 Tymczasem zawężająca wykładnią pojęcia «oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo» pozwala przyczynić się jednocześnie do realizacji owego zamierzonego celu polityki ochrony środowiska, ponieważ ogranicza możliwości korzystania z obniżonej stawki i zachęca w ten sposób do zmniejszenia całkowitego zużycia paliwa oraz realizacji celu wspierania prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez zapewnienie większego zbliżenia poziomów opodatkowania oleju napędowego.

46 Wreszcie [...] wykładnia literalna, systemowa i celowościowa art. 7 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2003/96 znajduje potwierdzenie w pracach przygotowawczych nad tą dyrektywą, z których wynika wola prawodawcy Unii, aby ściśle określić możliwość ustanowienia zróżnicowanych stawek opodatkowania dla tego samego produktu. [...]

48 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 7 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2003/96 należy interpretować w ten sposób, że olej napędowy zużywany podczas przejazdów wykonywanych w celu naprawy, konserwacji lub tankowania pojazdów przeznaczonych do przewozu osób nie wchodzi w zakres pojęcia «oleju napędowego przeznaczonego do celów handlowych wykorzystywanego jako paliwo» w rozumieniu tego przepisu”;

- 2) wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie C-332/21 Quadrant Amroq Beverages SRL v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, ECLI:EU:C:2022:1031, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0332>, dostęp: 24.04.2025: „1) Artykuł 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych należy interpretować w ten sposób, że:

zarówno alkohol etylowy, który jest używany do produkcji substancji smakowo-aromatycznych stosowanych z kolei do wytwarzania napojów bezalkoholowych o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2% objętości, jak i alkohol etylowy, który był już używany do produkcji takich substancji smakowo-aromatycznych, są objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie.

- 2) Artykuł 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83

należy interpretować w ten sposób, że:

w przypadku gdy alkohol etylowy dopuszczony do obrotu w państwie członkowskim, w którym jest on zwolniony z podatku akcyzowego ze względu na to, że został wykorzystany do produkcji substancji smakowo-aromatycznych przeznaczonych do produkcji napojów bezalkoholowych o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2% objętości, jest następnie sprzedawany w innym państwie członkowskim, to państwo to jest zobowiązane do traktowania tego alkoholu etylowego w ten sam sposób na swoim terytorium, o ile to pierwsze państwo członkowskie w sposób prawidłowy zastosowało zwolnienie przewidziane w tym przepisie i brak jest wskazówek świadczących o uchylaniu się od przepisów, o ich omijaniu lub naruszaniu.

- 3) Artykuł 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83

należy interpretować w ten sposób, że:

stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego uzależniającym przyznanie podmiotowi gospodarczemu wprowadzającemu do obrotu na jego terytorium produkty zakupione od sprzedawcy mającego siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego, w którym zostały one wyprodukowane, dopuszczone do konsumpcji i zwolnione z podatku akcyzowego zgodnie z tym przepisem, zwolnienia przewidzianego w tym przepisie od warunku, że ten przedsiębiorca jest zarejestrowanym odbiorcą, a sprzedawca uprawnionym prowadzącym skład podatkowy, chyba że z konkretnych, obiektywnych i podlegających weryfikacji dowodów wynika, że warunek ten jest niezbędny do zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania tego zwolnienia oraz do zapobiegania wypadkom uchylania się od przepisów, ich omijania lub naruszania”.

- ⁶ Są to zjawiska występujące relatywnie bardzo często poza świadomością podatników. Powoduje to, że zazwyczaj nie są również wykrywane przez organy podatkowe, bo nie ma wypracowanych skutecznych procedur nadzoru publicznego nad tymi podmiotami.
- ⁷ Podatnikiem może być tu również publiczna jednostka lecznicza, szkoła wyższa lub samorządowa jednostka budżetowa – urząd miejski.
- ⁸ Gdyby ktoś chciał konsekwentnie egzekwować zaległości podatkowe od tych podmiotów, w tym zwłaszcza podmiotów sektora publicznego, rolników czy konsumentów, opinia publiczna uznałaby te działania za „absurd” i „skandal”, a efektywność fiskalna tych działań byłaby minimalna, czyli – najogólniej mówiąc – szkoda na to czasu, tym bardziej że siły i środki organów zajmujących się kontrolą podatku akcyzowego są skromne.
- ⁹ Przypomnę, że na potrzeby Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP opracowano raport opisujący wszystkie istotne oszustwa w podatku akcyzowym, a w szczególności związane z obowiązkiem podatkowym drugiego stopnia (Instytut Studiów Podatkowych, 2018).
- ¹⁰ Dobrymi tego przykładami są:
- 1) sprzedaż przez osoby fizyczne wyrobów akcyzowych, które zaimportowano dla celów konsumpcyjnych ze zwolnieniem od podatku, oraz
 - 2) zmiana przeznaczenia wyrobów, których sprzedaż lub import byłyby niżej opodatkowane albo zwolnione właśnie ze względu na pierwotne przeznaczenie.

Bibliografia

Literatura

- Karczeńska A., *Polskie regulacje dotyczące podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa TSUE – analiza rozbieżności*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 3.
- Kiszka J., *Stosowanie zasady jednofazowości opodatkowania w podatku akcyzowym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9.
- Modzelewski W., *Likwidacja wewnętrznych dysproporcji opodatkowania akcyzy jako sposób zwiększenia efektywności fiskalnej tego podatku*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- Modzelewski W., *Obowiązek podatkowy drugiego stopnia w akcyzie*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 6.
- Radzikowski K., *Dobra wiara «à rebours» – uwagi o konstrukcji podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4.
- Różańska-Ungur P., *Bezprawny obrót znakami akcyzy jako czyn karonoskardowy*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- Sobiech J., *Zasady ogólne podatku akcyzowego wynikające z dyrektywy 2008/118/WE*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 5.
- Wawrzonkiewicz K., *Akcyza od samochodów osobowych – wyrok TSUE w sprawie C-105/22*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 5.
- Wawrzonkiewicz K., *Opodatkowanie akcyzą produktów energetycznych i energii elektrycznej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 6.
- Zagórski M., *System zwrotu podatku akcyzowego dla branży transportowej w wybranych krajach Unii Europejskiej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 12.

Źródła internetowe

- Kiszka J., *Przedpłata a produkcja wyrobów akcyzowych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2018, nr 2, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-2-2018/5/, dostęp: 11.12.2024.
- Lipnicki A., *Odpowiedzialność wydającego towary akcyzowe za ich zużycie niezgodne z przeznaczeniem*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2019, nr 13, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-13-2019-2/10/, dostęp: 28.05.2024.
- Sik M., *Podstawa opodatkowania podatkiem akcyzowym samochodów osobowych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2025, nr 75, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-75-2025/8/, dostęp: 14.03.2025.
- Zagórski M., *Brak obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego od suszu tytoniowego wykorzystywanego w produkcji wyrobów tytoniowych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2024, nr 68, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-68-2024/9/, dostęp: 14.03.2025.
- Zagórski M., *Dyrektywa energetyczna a zwolnienia od akcyzy dla wyrobów węglowych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2021, nr 38, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-38-2021/8/, dostęp: 11.12.2024.
- Zagórski M., *Nielegalny pobór energii elektrycznej*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2022, nr 50, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-50-2022/4/, dostęp: 11.12.2024.
- Zagórski M., *Spółka cywilna podatnikiem podatku akcyzowego*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2024, nr 69, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-69-2024/3/, dostęp: 14.03.2025.
- Zagórski M., *Zwolnienie z akcyzy dla prac rolniczych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2024, nr 71, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-71-2024/2/, dostęp: 14.03.2025.
- Zagórski M., *Zwolnienie z akcyzy prac rolniczych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” 2023, nr 62, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-62-2023/3/, dostęp: 14.03.2025.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 126.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 8 maja 2024 r., I FSK 119/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4384CCAFEB>, dostęp: 24.04.2025.
- Wyrok NSA z dnia 13 września 2023 r., I GSK 1182/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0A354606B7>, dostęp: 24.04.2025.
- Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2024 r., I GSK 218/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2CE5E7BF0B>, dostęp: 24.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 16 listopada 2023 r. w sprawie C-391/22 Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2023:892, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0391>, dostęp: 24.04.2025.
- Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie C-332/21 Quadrant Amroq Beverages SRL v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, ECLI:EU:C:2022:1031, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0332>, dostęp: 24.04.2025.