

Zasada wielokrotności opodatkowania wyrobów akcyzowych w przypadku wtórnego obowiązku podatkowego a zmiana podatkowego przeznaczenia wyrobu akcyzowego

[Subskrybuj nas na Youtube](#)[Zapisz się na newsletter](#)[Dołącz do ekspertów](#)

16 maja 2025, 15:18

**Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy**

Doradztwo podatkowe

**Witold Modzelewski**

Radca prawny i doradca podatkowy, prezes Instytutu Studiów Podatkowych, profesor Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Jeden z najwybitniejszych specjalistów w zakresie podatków i prawa podatkowego.

Istotnym problemem prawnym i praktycznym jest możliwość wielokrotnego opodatkowania tego samego wyrobu akcyzowego na etapie wtórnego obowiązku podatkowego (zwanego również obowiązkiem podatkowym drugiego stopnia.) – pisze prof. dr hab. Witold Modzelewski.

- [Na czym polega zasada wielokrotności opodatkowania wyrobów akcyzowych w przypadku wtórnego obowiązku podatkowego](#)
- [Zmiana podatkowego przeznaczenia wyrobu akcyzowego jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu](#)

Na czym polega zasada wielokrotności opodatkowania wyrobów akcyzowych w przypadku wtórnego obowiązku podatkowego

Jest rzeczą bezsporną, że w sensie normatywnym zasada ta nie została wprost sformułowana w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2002 r. o podatku akcyzowym. Jednak sposób ustawowego zdefiniowania zdarzeń podlegających opodatkowaniu w przypadku wtórnego obowiązku podatkowego w pełni uzasadnia sformułowanie zasady ogólnej (maxima legis) dotyczącej obowiązywania tej zasady: **ilekroć dany wyrób jest przedmiotem tych zdarzeń, w których uczestniczą różne podmioty, każdorazowo rodzi się odrębny obowiązek podatkowy**. Nie wprowadzono tu również szczególnych zasad dających kolejnym podatnikom jakiegokolwiek możliwości odliczenia kwoty podatku obciążającej ten wyrób na poprzednich etapach obrotu od ich kwoty podatku należnego powstałej z tytułu kolejnego zdarzenia.

Zmiana podatkowego przeznaczenia wyrobu akcyzowego jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu

Jest tu jednak wiele problemów spornych. W niniejszym artykule poruszę problem zmiany podatkowego przeznaczenia wyrobu akcyzowego jako zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, czyli najbardziej reprezentacyjnego przypadku dla wtórnego obowiązku podatkowego.

Zdarzenie to ma określoną dynamikę i może składać się z kilku faz, w których uczestniczą kolejne podmioty. Do najważniejszych etapów zmiany przeznaczenia wyrobu można zaliczyć:

- 1) zamiar zmiany przeznaczenia, które będzie faktycznie dokonane przez osobę trzecią (zaoferowanie, wydanie, faktyczne oddanie wyrobu osobie zmieniającej przeznaczenie),
- 2) wejście w posiadanie wyrobu z zamiarem zmiany przeznaczenia przez posiadacza wyrobu w późniejszym terminie,
- 3) faktyczna (fizyczna) zmiana przeznaczenia poprzez użycie albo zużycie wyrobu powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Brak jest jasnej doktryny sądowej na ten temat, a praktyka skarbowa też jest niejednolita.

W znanych autorowi przypadkach **pojawia się często pogląd, że już przypadek pierwszy (ad. 1) jest już zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu** i fakt zadeklarowania i zapłaty podatku z tego tytułu nie ma żadnego znaczenia dla powstania obowiązku podatkowego w przypadkach 2) i 3). Zarówno oferujący, jak i posiadający oraz faktycznie zmieniający przeznaczenie są (jakoby) odrębnymi podatnikami, choć z reguły litościwie fakturuje się podmioty przechowujące zlecenie właściciela wyrobu oraz przewożące te wyroby.

Uzasadnienie tego maksymalistycznego poglądu jest dość proste: jak podmiot nabył wyrób akcyzowy np. zwolniony ze względu na przeznaczenie w celu zużycia go zgodnie z owym przeznaczeniem, odstępuje od tego zamiaru np. oferując go osobie trzeciej – staje się z tego tytułu podatnikiem. Jest to pogląd zasadny, lecz ten sposób interpretacji powoduje, że wtórny obowiązek podatkowy przekształca podatek akcyzowy w rodzaj wyjątkowo represyjnej kary, która dyskryminuje w sposób oczywisty podatników, którzy nawet w dobrej wierze wejdą w posiadanie wyrobów akcyzowych, które nie były opodatkowane lub były niżej opodatkowane na etapie pierwotnego obowiązku podatkowego.

W związku z tym **zgody tych przepisów powinna być przedmiotem zbadania zarówno z Konstytucją RP jak i prawem UE**. Niezależnie od tego należy postulować wprowadzenie możliwości odliczenia kwot zapłaconego podatku na poprzednich fazach obrotu od kwoty podatku naliczonego ciążącego na podatnikach wtórnego obowiązku podatkowego jeżeli działali oni w dobrej wierze i przy dołożeniu należytej staranności.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Instytut Studiów Podatkowych

Zobacz również:

- [Jest kilka sposobów na uniknięcie obowiązkowego KSeF. Przykład: uzyskanie statusu podatnika zagranicznego działającego w Polsce wyłącznie na podstawie rejestracji](#)
- [Katastrofa fakturowa w 2026 roku? Kto odważy się wdrożyć obowiązek stosowania KSeF i faktur ustrukturyzowanych?](#)

oprac. Paweł Huczko

Zapisz się na newsletter

Chcesz uniknąć błędów? Być na czasie z najnowszymi zmianami w podatkach? Zapisz się na nasz newsletter i otrzymuj rzetelne informacje prosto na swoją skrzynkę.

Adres e-mail

☐ Zapoznałam/łem się z treścią [regulaminu](#) i akceptuję jego postanowienia

Zapisz się