



OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA

Podatek akcyzowy: doświadczenia i kierunki ewolucji w czasach recesji

Konferencja Naukowa WPIA UW



WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIWERSYTET WARSZAWSKI

Skład publikacji
BPROG - www.bprog.pl

Warszawa 2021

| | |
|---|-----|
| <i>Sankcje w podatku akcyzowym – na ile potrzebne i skuteczne?</i> | 5 |
| dr Piotr Stanisławiszyn , Katedra Prawa Finansowego i Gospodarczego, Instytut Nauk Prawnych Uniwersytetu Opolskiego | |
| <i>Dobra wiara à rebours: uwagi o konstrukcji podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa</i> | 6 |
| dr Krzysztof Radzikowski , Katedra Prawa Finansowego WPIA UW | |
| <i>Likwidacja wewnętrznych dysproporcji opodatkowania akcyzą jako sposób zwiększenia efektywności fiskalnej tego podatku</i> | 9 |
| prof. dr hab. Witold Modzelewski , Katedra Prawa Finansowego WPIA UW | |
| <i>Sankcje w podatku akcyzowym na tle prawnoporównawczym</i> | 12 |
| mgr Batrosz Gryziak , Katedra Prawa Finansowego WPIA UW | |
| <i>Polskie regulacje dotyczące podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa TSUE: analiza rozbieżności</i> | 28 |
| mgr Anna Karczewska , doktorantka WPIA UW | |
| <i>Akcyza na alkohol a polska gospodarka</i> | 42 |
| mgr Maciej Flis , doktorant WPIA UW | |
| <i>Zużycie własnego produktu energetycznego w świetle zasady opodatkowania konsumpcji podatkiem akcyzowym (wybrane zagadnienia na gruncie prawa unijnego)</i> | 57 |
| dr Jakub Chowaniec , Katedra Prawa Finansowego WPIA UW | |
| <i>Sądowa wykładnia prawa w zakresie zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego</i> | 73 |
| dr Mateusz Tchórzewski , Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPIA UKSW | |
| <i>Opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych (wybrane problemy)</i> | 87 |
| dr Andrzej Dmowski , adwokat | |
| <i>Opodatkowanie preparatów smarowych pozytywną stawką akcyzy w świetle pierwotnego i wtórnego obowiązku podatkowego</i> | 110 |
| mgr Alan Lipnicki , doktorant WPIA UW | |
| <i>Akcyza na płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie</i> | 111 |
| mgr Magdalena Sadzyńska , doktorantka WPIA UW | |

| | |
|---|-----|
| <i>Przesłanki delimitujące wyroby akcyzowe w zakresie płynów do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich</i> | 125 |
| Dawid Kurach , student WPiA UW | |
| <i>Dysproporcje w sytuacji mikroekonomicznej producentów cydru i piwa w Polsce w związku z niejednorodnym opodatkowaniem akcyzą</i> | 140 |
| Barbara Błaszczak , student WPiA UW | |
| <i>Podatek cukrowy w innych państwach</i> | 159 |
| Paulina Białek , student WPiA UW | |

dr Piotr Stanisławiszyn

Katedra Prawa Finansowego i Gospodarczego
Instytut Nauk Prawnych Uniwersytetu Opolskiego

Sankcje w podatku akcyzowym – Jak bardzo potrzebne? Jak bardzo skuteczne?

Streszczenie

Zagadnienie sankcji w prawie podatkowym ma wieloaspektowy charakter i może być prezentowane jako sankcja w znaczeniu sensu stricto (odnosząc się wyłącznie do norm i przepisów prawa podatkowego) jak i w znaczeniu sensu largo (uwzględniając także inne normy sankcjonujące zawarte np. w kodeksie karnym skarbowym). Niezależnie od przyjętego punktu widzenia oraz kryterium warto wskazać w regulacjach dotyczących podatku akcyzowego na konstrukcję i rodzaj sankcji, ich skuteczność, wpływ na efektywność fiskalną wreszcie swoistego rodzaju konkurencyjność reżimów odpowiedzialności w kontekście ostatnich zmian legislacyjnych oraz w poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, nie tyle czy sankcje są potrzebne ale jak bardzo są oraz winny być skuteczne?

Tezy / zagadnienia

1. Jaki reżim odpowiedzialności jest najbardziej skuteczny za naruszenie norm prawa podatkowego w odniesieniu do akcyzy?
2. Jedna sankcja vs. wielość sankcji w akcyzie
3. Czy zawsze podatnik akcyzy jest adresatem sankcji?
4. Dolegliwości sankcji a jej skuteczność
5. Sankcje a efektywność fiskalna akcyzy

dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Dobra wiara *à rebours*: uwagi o konstrukcji podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa

Cechą konstrukcyjną VAT i akcyzy jest przerzucenie odpowiedzialności za podatek, którego wbrew prawu nie zadeklarowali ani nie odprowadzili inni podatnicy. Przerzucenie to nosi cechy odpowiedzialności zbiorowej, zbliżonej do odpowiedzialności solidarnej w prawie zobowiązań (określa się ją mianem *quasi-solidarnej*). Wynika ona z „zazębiania się” obowiązków podatkowych ciążyących na kolejnych uczestnikach obrotu w taki sposób, żeby budżet państwa mógł ściągnąć daninę (w ujęciu modelowym: jednokrotnie) od tej samej ekonomicznej wartości, lecz „rozłożonej” na różne podmioty i na różne elementy przedmiotowe konstrukcji VAT i akcyzy. W przypadku VAT idzie o zakaz odliczenia podatku naliczonego VAT lub o zakaz zastosowania stawki 0%, natomiast w przypadku akcyzy – o pobór podatku od nabywcy (posiadacza) wyrobów akcyzowych¹, zaś w sytuacji gdy doszło do zmiany przeznaczenia wyrobu akcyzowego uprzednio obciążonego stawką preferencyjną, zwolnionego z podatku lub w ogóle nie stanowiącego wyrobu akcyzowego (dla uproszczenia przypadki te określam zbiorczo mianem opodatkowania preferencyjnego) – o pobór podatku (w wysokości „nie-preferencyjnej”) od innych ogniw obrotu tymi wyrobami (także poprzedzających zmianę przeznaczenia powodującej zmianę zasad opodatkowania)².

W zakresie VAT zarysowaną powyżej odpowiedzialność *quasi-solidarną* łągodzi wypracowana w orzecznictwie TS klauzula dobrej wiary (nie stosuje się jej do akcyzy). TS indywidualizuje elementy konstrukcyjne VAT i dąży do nakładania obowiązków lub odbierania uprawnień na podstawie czynników subiektywnych: uzależnia odliczenie od działania nabywcy w dobrej wierze, gdy – zachowując należyłą staranność w relacjach handlowych – niewie i nie ma podstaw przypuszczać, że uczestniczy w oszustwie podatkowym popełnianym przez kontrahentów (uwzględniając także działania na wcześniejszych lub późniejszych etapach obrotu)³. Tok rozumowania TS jest trzystopniowy: po pierwsze,

1 Art. 8 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej: u.p.a.), odpowiednio dalsze przepisy u.p.a. do innych grup wyrobów akcyzowych.

2 Art. 8 ust. 2 pkt 1-3 u.p.a., odpowiednio dalsze przepisy u.p.a. do innych grup wyrobów akcyzowych.

3 Przed wszystkim powołane już połączone sprawy *Optigen, Fulcrum i Bond House* oraz *Axel Kittel i Recolta Recycling*, połączone sprawy *C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid* oraz sprawy: *C-33/13 Jagiello*, *C-78/12 Ewita-K*; *C-324/11 Tóth*; *C-285/11 Bonik*; *C-642/11 Stroj trans*; *C-643/11 ŁWK-56 i C-563/11 Forwards V*; odnośnie do zastosowania stawki 0% sprawy: *C-409/04 Teleos*; *C-285/09 R*; *C-384/04 Federation of Technological Industries*, *C-271/06 Netto Supermarkt* i *C-273/11 Mecsek-Gabona*.

konieczność spełnienia pozytywnych przesłanek odliczenia (w prawie krajowym będzie to zarówno definicja podatku naliczonego, jak i warunki jego odliczenia); po drugie, ustanowienie nieprzewidzianej wyraźnie w przepisach dyrektywy 112, lecz wynikającej z całokształtu unijnego porządku prawnego, negatywnej przesłanki odliczenia, tj. oszustwo wykorzystujące mechanizm VAT na jakimkolwiek etapie obrotu, poprzedzającym lub następującym po rozpatrywanej transakcji, niezależnie od tego czy dokonujący odliczenia odniósł z niego jakiegokolwiek korzyści (odliczenie w takich okolicznościach byłoby sprzeczne z prawem unijnym); po trzecie, ustanowienie także nieprzewidzianej wyraźnie w dyrektywie 112, lecz wynikającej z całokształtu unijnego porządku prawnego, przesłanki sanującej takie oszustwo, tj. dobrą wiarę nabywcy, który mimo zachowania należytej staranności w doborze kontrahentów i weryfikacji warunków transakcji nadal nie jest świadomy (nie wie i nie mógł wiedzieć) o popełnianych przez nich oszustwach.

Akcyzie podlega szereg zdarzeń z „cyklu życia” wyrobu akcyzowego od etapu produkcji (wydobycia) lub importu/WNT do etapu konsumpcji, przy czym w ujęciu modelowym, zgodnie z zasadą jednofazowości, podatek powinien zostać odprowadzony tylko na jednym z nich: co do zasady na najwcześniejszym, z zastrzeżeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy lub zmiany przeznaczenia wyrobów początkowo poddanych opodatkowaniu „preferencyjnemu”.

Dominujący nurt orzecznictwa dotyczący art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. podkreśla, że przepisy nie wskazują kolejności dochodzenia obowiązków podatkowych (np. w kolejności ustawowego wyliczenia lub powstawania w toku „cyklu życia” rozpatrywanego wyrobu akcyzowego), a na wszystkich ciężą w równym stopniu⁴. Podobnie podkreśla, że linia orzecznicza TS chroniąca nabywcę działającego w dobrej wierze dotyczy tylko VAT i nie wywiera wpływu na akcyzę, więc bez znaczenia pozostają: a/ stan świadomości co do faktu nieodprowadzenia akcyzy na wcześniejszych etapach obrotu, b/ zachowanie należytej staranności w celu ustalenia tej okoliczności czy c/ pokrzywdzenie przez nieuczciwego kontrahenta⁵. Niekiedy orzecznictwo nawiązuje do koncepcji dobrej wiary, traktując brak należytej staranności jako dodatkowy argument przemawiający za zastosowaniem omawianych przepisów, ale ma ona tylko takie znaczenie, że wiarygodne dowody (przede wszystkim od sprzedawcy) poboru akcyzy powinny w sensie faktycznym wyeliminować omawiane ryzyko, choć – inaczej niż w przypadku VAT – nie zwalniają z niego w sensie prawnym.

4 Przykładowo wyroki NSA: z 27.3.2018 r., I GSK 234/16; z 17.2.2017 r., I GSK 49/17; z 26.4.2016 r., I GSK 1275/14; z 30.10.2014 r., I GSK 196/13; z 17.6.2014 r., I GSK 30/13; z 15.6.2012 r., I GSK 888/11; z 19.4.2012 r., I GSK 160/11; z 12.5.2011 r., I GSK 956/10; z 14.7.2010 r., I GSK 960/09 i I GSK 961/09; z 28.4.2009 r., I FSK 280/08.

5 Przykładowo wyroki NSA: 19.12.2018 r., I GSK 1107/16; z 23.8.2018 r., I GSK 627/16; z 11.4.2018 r., I GSK 233/16; z 16.2.2018 r., I GSK 115/16; z 30.11.2017 r., I GSK 908/17; z 11.10.2017 r., I GSK 834/17; z 5.10.2017 r., I GSK 1359/15; z 5.4.2017 r., I GSK 91/17; z 7.10.2015 r., I GSK 231/14 i z 16.3.2011 r., I GSK 107/10.

Powyższe linia argumentacji dotyczy odpowiedzialności kolejnych ogniw obrotu wyrobami akcyzowymi za podatek nieodprowadzony przez wcześniejsze ogniwa. Należy rozważyć także odpowiedzialność wcześniejszych ogniw obrotu za zdarzenia powstałe na późniejszych etapach obrotu (zmianę przeznaczenia). Rozważając zasady ogólne, trudno wskazać wyraźną podstawę takiej odpowiedzialności (pomijam szczególną podstawę w postaci naruszenia wymogów z zakresu tzw. oświadczeń akcyzowych), niemniej w orzecznictwie sądowym zwraca się uwagę na konieczność badania rzeczywistego przeznaczenia wyrobów oferowanych przez sprzedawcę: czy w sensie właściwości fizyko-chemicznych mogą być użyte na cele „niepreferencyjne” i czy sprzedawca miał tego świadomość, a jedynie pozorował przeznaczenie „preferencyjne”? Przykładowo, orzecznictwo potwierdza odpowiedzialność sprzedawcy za opodatkowanie jako paliwa silnikowego wyrobów ropopochodnych o deklarowanym przeznaczeniu jako olejów technicznych do procesów technologicznych w górnictwie, w sytuacji gdy nabywały je podmioty spoza branży górniczej i odprzedawały dalej jako paliwo silnikowe stacjom benzynowym, a postępowanie dowodowe wykazało świadomy i celowy udział sprzedawcy w całej operacji⁶. Idąc tym torem rozumowania można zadać dalej idące pytanie: czy odpowiedzialność sprzedawcy dotyczy również sytuacji, gdy kolejne ogniwa łańcucha dostaw zmieniają przeznaczenie bez jego wiedzy i zgody, aczkolwiek musi on zdawać sobie sprawę, że oferowany przez niego towar może być wykorzystany dla różnych celów?

Jak wynika z powyższego, orzecznictwo sądowe dotyczące podatku akcyzowego nawiązuje do klauzuli dobrej wiary w dwojaki sposób. Po pierwsze, *expressis verbis* odmawia jej zastosowania na korzyść podatnika w sposób typowy dla VAT, z zastrzeżeniem wzmocnienia argumentacji, że w konkretnych okolicznościach i tak nie spełniono jej przesłanek. Po drugie, niekiedy tworzy model okoliczności co do istoty odpowiadający brakowi dobrej wiary w rozumieniu VAT i wywodzi z niego negatywne dla podatnika konsekwencje, przy czym nie nawiązuje wprost do klauzuli dobrej wiary, lecz tego typu okoliczności mają składać się rzeczywiste przeznaczenie wyrobu akcyzowego (w odróżnieniu od deklarowanego i dokumentowanego przez podatnika przeznaczenia fikcyjnego).

⁶ Wyroki NSA: z 17.10.2017 r., I GSK 1468/15 i z 7.10.2013 r., I GSK 790/12; wyrok WSA w Krakowie z 27.11.2019 r., I SA/Kr 928/18 (nieprawomocny).

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Likwidacja wewnętrznych dysproporcji opodatkowania akcyzy jako sposób zwiększenia efektywności fiskalnej tego podatku

Podatek akcyzowy może się rządzić swoistą i spójną filozofią, jeśli będzie kształtowany w sposób kompetentny, a szeroko pojęty prawodawca oraz organy władzy (organy skarbowe oraz sądy) interpretujące oraz stosujące przepisy tego podatku *będą znać* ich treść, i rozumieć filozofię tego podatku. Od ponad piętnastu lat, gdy podatek ten został w istotnej części poddany harmonizacji w Unii Europejskiej, nie sposób doszukać się jakiegokolwiek myśli przewodniej, która rządziłaby jego generalną koncepcją. Merytoryczny kształt tego podatku faktycznie uwarunkowany jest przez cztery niezależne grupy czynników:

- 1) lobbing rzeczywistych lub potencjalnych podatników: są to często tzw. międzynarodowe (czyli zagraniczne) oligarchie, które co najmniej lekceważą miejscowe władze państw członkowskich uzurpując sobie szczególną rolę a przede wszystkim wpływ na opodatkowanie lub podwyższenie opodatkowania „ich wyrobów”: tu wszystkie chwytaki są dozwolone; wchodzi w grę również hejt i zastraszenie⁷,
- 2) niejasne związki (ogłędne określenie) potencjalnych i rzeczywistych (oczywiście dużych) podatników tego podatku z politykami i wysokimi urzędnikami, zwłaszcza biurokracji wspólnotowej: tu też istotny wpływ mają również polityczne wpływy tych państw, które świadomie realizują interesy niektórych podatników. Niekiedy działania te są w pełni zrozumiałe a nawet racjonalne, gdy np. określone państwo chroni określony produkt będący częścią ich dziedzictwa kulturowego przed wyniszczeniem przy pomocy tego podatku przez konkurentów lub inne państwa. Więcej jest złych przykładów: ponoć nie można zlikwidować bezzasadnych przywilejów w tym podatku dla niektórych wyrobów, bo klasa polityczna „lubi piwo”,
- 3) instrumentalne wykorzystanie tego podatku dla potrzeb „szybkiej interwencji fiskalnej”, czyli jednorazowego zwiększenia dochodów budżetowych w momentach

⁷ Nie raz byłem adresatem tego rodzaju gróźb.

kryzysowych: wówczas podwyższa się stawki wybranych na chybił trafił wyrobów, choć najczęściej są to papierosy (w Polsce wódka) oraz rzadziej paliwa silnikowe. Nikt nie przejmuje się tym, że owe „szybkie interwencje fiskalne” często nie przynoszą spodziewanego wzrostu dochodów budżetowych, a nawet powodować mogą ich spadek,

- 4) ciche wykorzystywanie tego podatku do wyniszczenia lub w ten sposób osłabiania konkurentów albo uzyskiwania przewagi ekonomicznej przez faworyzowany podmiot: między podatnikami tego podatku oferującymi te same lub substytucyjne wyroby akcyzowe często trwa międzynarodowa wojna oraz zawierane są taktyczne sojusze w celu wspólnego wyeliminowania konkurenta, w czym świadomie lub nieświadomie uczestniczy prawodawca (krajowy oraz wspólnotowy). Jego rękami najprościej zniszczyć lub osłabić przeciwnika; tak „zlikwidowano” małych producentów papierosów elektronicznych oraz do dziś dyskryminuje się do dziś węgiel pochodzący z miejscowego wydobycia preferując podatkowo jego import.

A to wszystko dzieje się w warunkach minimalnej, a często wręcz fałszywej wiedzy na temat tego podatku w istotnej części klasy politycznej: ten stan ukształtował się w czasach nie tylko w Polsce pod rządami tzw. liberalnej demokracji: tam, gdzie „wszystko jest towarem”, w tym również prawo i podatki, żadna wiedza merytoryczna nie ma żadnej wartości i nie jest nikomu potrzebna: wartością jest to, co można w szerokim tego skrócie znaczenia „sprzedać” lub „kupić”. A co ma władza do zaoferowania w podatkach? Za co ktoś może bezpośrednio lub pośrednio „zapłacić”? Lista owej oferty jest dość długa. „Inwestor” może być zainteresowany:

- 1) likwidacją lub obniżeniem opodatkowania sprzedanych przez siebie wyrobów lub usług,
- 2) zróżnicowaniem stawek podatków w ten sposób, aby dyskryminować lub wręcz wyniszczyć konkurenta oferującego substytucyjne wyroby (usługi),
- 3) likwidacją przy pomocy represyjnych kontroli miejscowych produkcji po to, aby „oczyszczyć rynek” z krajowej konkurencji,
- 4) wprowadzeniem wielu uciążliwych obostrzeń prawnych i administracyjnych dla podatników (zezwolenia, koncesjonowanie, nadzór) i następnie przy ich pomocy niedopuszczanie lub ograniczanie dostępu do rynku wszystkich lub niektórych konkurentów owego „inwestora”,
- 5) zwrotów równowartości kwot zapłaconych podatku akcyzowego tylko niektórym „inwestorom”, którzy dawno temu uzyskują przewagę nad konkurentami.

Do tych działań najlepiej nadaje się właśnie akcyza, gdyż:

- jest podatkiem selektywnym: tylko niektóre dobra mogą być wyrobami akcyzowymi a inne nie, a ich dobór może być w interesie „inwestora”,
- precyzyjne zdefiniowanie zakresu przedmiotowego w ramach grup zbliżonych wyrobów często jest obiektywnie trudne i obciążone subiektywizmem; można więc opodatkować daną grupę wyrobów o wspólnych cechach fizyko-chemicznych, a nie opodatkować lub niżej opodatkować substytuty, które nie mają tych cech (przykład: wieloletni brak opodatkowania substytutów do wyrobów akcyzowych, które nie są formalnie zaliczonego do wyrobów opodatkowanych),
- obiektywnie skomplikowane zasady opodatkowania tym podatkiem, które można w sposób zbędny skomplikować po to, aby ukryć uprzywilejowanie podatkowe niektórych wyrobów (przykład: zróżnicowanie zasad opodatkowania napojów alkoholowych w ten sposób, że najniżej opodatkowany jest czysty etanol zawarty w piwie, mimo że napój ten odpowiada za spożycie większości etanolu (11 litrów czystego spirytusu per capita rocznie),
- zonglowanie nieprecyzyjnymi nazwami produktów i ich klasyfikacjami statystycznymi, zwłaszcza CN po to, aby wyłączyć z opodatkowania wybrane grupy wyrobów (przykład: opodatkowanie „olejów smarowych” i nieopodatkowanie „preparatów smarowych”).

Władza faktycznie ma tu wiele do zaoferowania a „rynek legislacyjny” wyceni to, co wartość. Aby ukryć „rynkowy” charakter działalności regulacyjnej wykreowano coś co nosi nazwę biznesu eksperckiego, który udowodni każdą, nawet najbardziej absurdalną tezę. W tym celu trzeba zniekształcić w sensie obiektywnym rynek wiedzy, które zostaje podporządkowany interesom „inwestorów legislacyjnych” w myśl cynicznej zasady ogólnej, że „ksiądz też modli się za pieniądze”.

Czy powyższe zjawiska występują tylko w przypadku podatku akcyzowego? Oczywiście nie, ale na tym polu są dużo trudniejsze do wykrycia, oczywiście pod warunkiem, że chce to ktoś ujawnić.

mgr Bartosz Gryziak, doktorant

Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Master universitario in Diritto italiano, UniCt

Sankcje w podatku akcyzowym na tle prawnoporównawczym

1. Wprowadzenie

Władztwo podatkowe, tj. kompetencja do nakładania obowiązków podatkowych, nie mogłoby zostać w pełni zrealizowane, gdyby nie towarzyszyła mu kompetencja tak do przymusowego egzekwowania zachowania respektującego nałożone obowiązki (sankcja egzekucyjna), jak i do represjonowania zachowania odmiennego (sankcja karna)⁸. Tradycyjnie funkcje te rozdzielano między różne gałęzie prawne: obowiązek podatkowy regulowało prawo podatkowe, sankcję egzekucyjną zapewniało, co do zasady, postępowanie egzekucyjne w administracji, a sankcję karną – prawo karne skarbowe⁹. W modelu tym w odniesieniu do prawa podatkowego stosowano przede wszystkim sankcje zewnętrzne, rzadko zwracając uwagę na jego ewentualne sankcje wewnętrzne¹⁰.

Reforma z roku 1993 nie tylko przywróciła polskiemu prawu akcyzę, lecz także zapoczątkowała nowy rozdział w rozwoju sankcji podatkowych (wewnętrznych) w Polsce¹¹. Chociaż przełomowe rozwiązania zawarte zostały w części dotyczącej podatku od towarów i usług (mowa o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym), to z czasem także regulacje w podatku akcyzowym przyczyniły się do rozwoju tej kategorii instytucji prawnych w Polsce¹². Szczególnie w ostatnich latach jest to obszar dynamicznej ewolucji, której przykład na gruncie podatku akcyzowego stanowi wprowadzenie kar pieniężnych ustawą nowelizującą z 2018 r.¹³

Po latach rozwoju i zbierania doświadczeń zasadne jest podjęcie systemowej analizy sankcji podatkowych funkcjonujących w polskim podatku akcyzowym, a także o ocenę, jak prezentują się one na tle sankcji stosowanych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. O ile sam podatek akcyzowy podlega harmonizacji, o tyle kwestia zaopatrzenia

8 Zob. L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego z uwzględnieniem ustawodawstwa administracyjno-skarbowego, powszechnego prawa karnego wszystkich trzech b. zaborów oraz nowego kodeksu postępowania karnego*, Lwów 1930, s. 3.

9 Klasyczna triada sankcji prawnych obejmuje także sankcję nieważności – jest to sankcja typowa dla prawa prywatnego o zdecydowanie mniejszym znaczeniu w obszarze prawa publicznego, niemniej też stosowana.

10 Pierwsze polskie systemowe opracowanie sankcji prawnofinansowych, w tym podatkowych, pochodzi z roku 1982 – zob. Mazurkiewicz M., *Sankcje prawno-finansowe* [w:] Weralski M., *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Wrocław 1982, ss. 348–356.

11 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

12 Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2004 r., P 24/12 (OTK ZU 21/2014, poz. 9).

13 Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 1697).

go w odpowiednie sankcje leży już bowiem w gestii poszczególnych państw członkowskich – choć muszą one przy tym respektować ogólne zasady wynikające z prawa unii europejskiej.

2. Pojęcie sankcji podatkowych

Przechodząc do analizy, zacząć należy od zakreślenia perymetru instytucji prawnych stanowiących sankcje podatkowe. Jest to kwestia sporna, gdyż ustawodawca, nawet jeżeli posługuje się pojęciem sankcji podatkowej (co ma miejsce np. we Włoszech, ale już nie w Polsce), nie definiuje go. W konsekwencji zadanie to przypada doktrynie, która napotyka liczne problemy z jednoznacznym określeniem omawianego pojęcia – omówione poniżej.

Sankcja podatkowa jest sankcją prawną – już w kwestii zdefiniowania tej ostatniej napotkać można rozbieżne stanowiska. We wprowadzeniu odniesiono się do klasycznego podziału sankcji prawnych na sankcje nieważności, egzekucyjne i karne. Wywodzi się on z tradycyjnego rozumienia sankcji prawnych jako instytucji mających gwarantować nienaruszalność (skuteczność) norm prawnych – albo poprzez uniemożliwienie skutecznego naruszenia normy prawnej (sankcja nieważności tworząca wedle rzymskiej doktryny *leges perfectae* – ustawy zupełne), albo adekwatną reakcją na jej naruszenie (głównie sankcja karna tworząca wedle rzymskiej doktryny *leges imperfectae* – ustawy niezupełne, tj. takie które co prawda można skutecznie naruszyć, ale wiąże się to odpowiednią represją)¹⁴. Z czasem w doktrynie zaczęto zawężać pojęcie sankcji do instytucji przymusowych (co prowadzi do zakwestionowania sankcji nieważności, gdyż nie prowadzą one do zastosowania przez organy władzy publicznej żadnego przymusu¹⁵), jak też dolegliwych (co prowadzi do zakwestionowania sankcji egzekucyjnych, gdyż nie stanowią one pogorszenia sytuacji podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt w porównaniu do sytuacji zgodnej z prawem¹⁶). W konsekwencji, współcześnie pojęcie sankcji prawnych często jest zawężane do sankcji o karnym charakterze, choć zależy to od konwencji przyjętej przez danego badacza¹⁷. Tytułem przykładu występuje też pogląd postulujący uzupełnienie sankcji negatywnych (kary za naruszenie normy prawnej) o sankcje pozytywne (nagrody za zachowanie zgodne z normą prawną) – jest to jednak pogląd mniejszościowy¹⁸.

14 Zob. A. Tarwacka, *Nie ma ustaw doskonałych: kilka uwag terminologicznych*, Zeszyty Prawnicze 2014 (14), nr 1, ss. 209-215. Por. E. Tassi Scandone, *Chapitre 6. Sacer e sanctus: quali rapporti?* [w:] T. Lanfranchi (red.), *Autour de la notion de sacer*, Collection de l'École française de Rome, Rzym 2017, DOI 10.4000/books.efr.3374.

15 K. Grotkowska, J. Niesiołowski, *Sankcje prawne jako źródło bodźców oddziałujących na proces decyzyjny człowieka*, PPP 2017, nr 1, ss. 24–36.

16 M. Lewicki, *Pojęcie sankcji w prawie administracyjnym*, PiP 2002, nr 8, s. 73; W. Radecki, *Odpowiedzialność prawna podmiotów gospodarczych w ochronie środowiska*, Dębe 1990 s. 61. A. Gryniuk, *Przymus prawny. Studium socjologiczno-prawne*, Toruń 1994, s. 42–61.

17 W odniesieniu do sankcji podatkowych można spotkać różne katalogi. Np. H. Dzwonkowski (*Sankcje podatkowe, Raport nr 116 Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu*, 1997, s. 4-11) opisuje szeroki katalog sankcji podatkowych o charakterze tak administracyjnym, jak i karnym – zaliczając do nich m.in. regulacje w przedmiocie cen transferowych, czego nie czynią inni badacze (por. P. Majka, *Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych* [w:] B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017, s. 117).

18 A. Kociołek-Peksa, W. Pęksa, *O wielowymiarowości i niejednoznaczności sankcji w prawie. Teoretyczno-prawne i filozoficzno-prawne zagadnienia sankcji prawnej*, PPP 2017, Nr 1, ss. 9-23.

W polskiej doktrynie sankcje podatkowe przeważnie definiuje się przez pryzmat określonych prawem podatkowym dolegliwości dla podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za naruszenie normy prawnopodatkowej – przymusowi przypisując rolę fakultatywną¹⁹. Podejście takie umożliwia zaliczenie do sankcji podatkowych instytucji niewymagających interwencji władz publicznych, jak np. pozbawienie podatnika prawa do korzystnej formy opodatkowania. Definicja ta jest jednak bardzo szeroka i obejmuje heterogeniczny zbiór instytucji prawnych, co czyni ich analizę istotnie utrudnioną, a i zakres samego pojęcia sankcji podatkowej pozostaje sporny²⁰. Niemniej, w ślad za doktryną włoską, można wyróżnić dwa podstawowe podzbiory sankcji podatkowych:

- 1) sankcje podatkowe właściwe – ich istotą jest nałożenie obowiązku zapłaty określonej kwoty pieniężnej (bezpośrednia dolegliwość finansowa) na podmiot ponoszący odpowiedzialność za delikt podatkowy (przykłady stanowią kary pieniężne, dodatkowe zobowiązania podatkowe, a pod pewnymi warunkami także odsetki za zwłokę);
- 2) sankcje podatkowe niewłaściwe – ich istotą jest negatywne ukształtowanie stosunku prawnopodatkowego (dyskryminacja) podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt podatkowy, co jedynie pośrednio może skutkować zwiększeniem ciężaru finansowego (typowy przykład stanowi wspomniana utrata prawa do korzystnej metody opodatkowania)²¹.

W niektórych państwach pojęcie sankcji podatkowych zawęża się do instytucji prawnych należących do pierwszej z powyższych kategorii. Wiąże się to z tym, że często w odniesieniu do tych sankcji ustawodawca wprost posługuje się pojęciem sankcji lub ekwiwalentnym, np. kary. Tymczasem zakwalifikowanie do sankcji podatkowych mechanizmów prawnych z drugiej z powyższych kategorii jest dziełem co najwyżej doktryny, a ostateczna ocena zależy od kryteriów przyjętych przez autora danej analizy – występują wobec tego rozbieżności (zob. przypis nr 10). Szczególnym problemem może okazać się rozgraniczenie instytucji prawa podatkowego służących jako sankcje podatkowe od tych pełniących bezpośrednio funkcje fiskalne²².

Sankcje podatkowe właściwe stanowią zasadniczo jednorodny zbiór instytucji prawnych, a ponadto – ze względu na ich oczywisty sankcyjny charakter – transparentny sposób sankcjonowania prawa podatkowego. Nie można tego powiedzieć o sankcjach niewłaściwych, które modyfikują instytucje prawne służące bezpośrednio celom fiskalnym

19 P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2011, s. 60 i 61.

20 S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Turyn 2016, ss. 387 i 388.

21 L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, w: L. Perrone, C. Berliri (red.), *Diritto tributario e corte costituzionale*, Neapol 2006, ss. 519-535.

22 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08 (OTK ZU 3A/2011, poz. 21), w którym uznano, że opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł stawką 75% nie stanowi sankcji, lecz zwykle opodatkowanie dostosowane do specyfiki przedmiotu opodatkowania.

mogą prowadzić do nieporozumień, a w konsekwencji osłabiać zaufanie podmiotów regulowanych do systemu podatkowego. Z tego powodu zgłaszane są postulaty preferencji sankcji podatkowych właściwych nad niewłaściwymi, czy wręcz niestosowania tych ostatnich²³.

3. Zastosowanie sankcji podatkowych

Analizując poszczególne porządki prawne, nie można wskazać jednoznacznego stanowiska co do natury sankcji podatkowych. W polskiej doktrynie przyjmuje się, że jest to przykład sankcji administracyjnych – wymierzanych na zasadzie odpowiedzialności obiektywnej (niezależnie od zawinienia) celem prewencji naruszeń obowiązków publicznoprawnych (w tym przypadku podatkowych). Odmienność funkcji odróżniać ma sankcje administracyjne od karnych oraz uzasadniać ich równoległe funkcjonowanie, jak też odrębne zasady wymiaru (sankcje karne wymierza się w oparciu o zasady odpowiedzialności subiektywnej)²⁴.

Jednakże w świetle międzynarodowego prawa praw człowieka w szczególności sankcje podatkowe właściwe stanowią sankcje karne²⁵. Chociaż w Polsce takie głosy dopiero się pojawiają²⁶, to w niektórych krajach uznano już co najmniej quasi-karną²⁷, względnie karno-administracyjną naturę sankcji podatkowych²⁸. Rzutuje to na zasady ich wymierzania – zasady wymiaru sankcji podatkowych w co raz większym stopniu uwzględniają stronę podmiotową, a w niektórych krajach wprost odwołują się do kryterium winy²⁹. W konsekwencji, zasadniczym kryterium odróżniającym sankcje podatkowe właściwe od sankcji karnych w niektórych państwach jest organ umocowany do ich wymierzania.

W niektórych państwach sankcje podatkowe są skoordynowane z sankcjami karnymi. Przykładowo we Włoszech przeprowadzono (postulowaną także w Polsce³⁰) depenalizację prawa podatkowego. Jej odbiciem jest quasi-karna ewolucja sankcji podatkowych, które przeważnie weszły w miejsce wcześniej funkcjonujących sankcji karnych. Podział przeprowadzono wedle natury czynu:

23 L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, w: L. Perrone, C. Berli (red.), *Diritto tributario e corte costituzionale*, Neapol 2006, ss. 519-535.

24 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97 (OTK ZU 3/1998, poz. 30).

25 Szerzej zagadnienie to omówiono w B. Gryziak, *Sankcje podatkowe a sankcje karne – kumulacja czy alternatywa? Analiza porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 10, ss. 13-21.

26 I. Sepiolo-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, ss. 84-104.

27 S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Turyn 2016, s. 389-390.

28 G.M. da Silva, *Princípios gerais em matéria de contraordenações tributárias [w:] Formação Continua. Contraordenações Tributárias – 2016*, Centro de Estudos Judiciários, Lizbona 2017.

29 Szerzej zagadnienie to omówiono w B. Gryziak, *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7, ss. 4-17.

30 Np. I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, ss. 117-129.

- 1) sankcjom karnym poddano czyny uznawane za uchylanie się od opodatkowania (brak zapłacenia podatku stanowi podstawowe ze znamion czynu zabronionego),
- 2) sankcjom administracyjnym poddano naruszenia norm materialnych i formalnych nieuznawane za uchylanie się od opodatkowania (ewentualne uszczuplenie podatkowe jest jedynie skutkiem deliktu, który ma wobec tego uszczuplenia charakter prodromalny)³¹.

Podobnie w Portugalii, sankcje administracyjne dotyczą przeważnie czynów, które ze względu np. na wartość uszczuplenia podatkowego, nie kwalifikują się jako przestępstwa (zob. niżej). W konsekwencji, w niektórych krajach za zasadę można przyjąć stosowanie sankcji podatkowych, a za wyjątek – karnych. Jest to szczególnie ewidentne tam, gdzie zastosowanie sankcji podatkowych możliwe jest w przypadku „każdego naruszenia” przepisów podatkowych nieobjętego innymi przepisami sankcjonującymi, gdy sankcje karne wymagają stwierdzenia wystąpienia szczegółowo określonych znamion czynu zabronionego³². W Polsce na chwilę obecną panuje stanowisko odmienne, chociaż zaobserwować można rosnące stosowanie sankcji podatkowych – jednakże bez skorelowanej z nim depenalizacji. Podatek akcyzowy nie jest w tej kwestii wyjątkiem.

Sankcje podatkowe często mogą łączyć w sobie także cechy sankcji egzekucyjnej (mającej przymusić adresata normy prawnej do wypełnienia ciężącego na nim obowiązku), w tym także w szczególności funkcję restytucyjną (wynagrodzenie Skarbowi Państwa uszczerbku poniesionego z powodu deliktu podatkowego). W niektórych krajach (np. w Portugalii) wskazuje się też, że sankcje podatkowe, jak wszystkie sankcje administracyjne, ze względu na swoją genezę mają charakter porządkowy – ich istotą jest nie tyle zamach na prawnie chronione dobro (naruszenie sprawiedliwości), lecz naruszenie obowiązku nałożonego przez władzę publiczną (naruszenie porządku publicznego)³³.

4. Sankcje podatkowe właściwe

Jak wskazano powyżej, sankcje podatkowe właściwe polegają na bezpośredniej dolegliwości finansowej dla podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt podatkowy.

31 D. De Girolamo, *Le sanzioni in materia di accise sui prodotti energetici* [w:] C. Partignani, G. Bonardi (red.), *Prodotti energetici - Ambiente e Fisco*, Mediolan 2009, ss. 204.

32 Zob. art. 40-51 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995 – tylko art. 48-51 przewidują sankcje administracyjne, a pozostałe – sankcje karne. Niemniej, przepisy dotyczące sankcji administracyjnych przewidują sankcję za „każde naruszenie” przepisów o podatku akcyzowym.

33 Łączy to sankcje administracyjne z dawnymi sankcjami karno-administracyjnymi. W Portugalii delikty podatkowe karane są na mocy Prawa ogólnego o deliktach podatkowych (portugalska ustawa nr 15/2001), która przewiduje przestępstwa skarbowe (*crimes tributários* – stosuje się przepisy karne) oraz delikty porządkowe (*contra-ordenações* – stosuje się przepisy administracyjne). Delikty uważa się za ogólne sankcje administracyjne (szczególnie mogą występować w poszczególnych działach prawa administracyjnego). Warto zaznaczyć, że są one wymierzane na zasadzie niedbalstwa, chyba że ustawa stanowi inaczej. Zob. J.C.V. de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra University Press 2017, s. 137.

Ze względu na sposób wymiaru, w ślad za hiszpańskim ustawodawstwem³⁴, wyróżnić można:

- 1) sankcje podatkowe kwotowe (kary pieniężne) – wymierzone w wysokości określonej ustawowo w sposób bezwzględny, lub względny; ze względu na brak odniesienia do uszczuplenia podatkowego sankcje te są skoncentrowane na zachowaniu jednostki, co stwarza szczególne pole do ich upodobniania do prawnokarnych grzywien (w niektórych krajach rozpowszechnienie tych sankcji połączono z akcją depenalizacji prawa podatkowego);
- 2) sankcje podatkowe proporcjonalne (dodatkowe zobowiązania podatkowe) – wymierzone poprzez odniesienie ustawowo określonej stopy sankcji do kwoty odpowiednio zdefiniowanego uszczuplenia podatkowego (np. zaległości podatkowej, niezadeklarowanej kwoty podatku lub podstawy opodatkowania, itd.); ze względu na uwzględnienie uszczuplenia podatkowego, pełnią nie tylko funkcję represyjną, lecz także odszkodowawczą.

Nie oznacza to jednak, że nie jest możliwe łączenie obu tych konstrukcji w ramach jednej instytucji prawnej, np. jako sankcji wymierzonej proporcjonalnie, ale w wysokości nie mniejszej niż wskazana w ustawie (formuła stosowana np. we Włoszech³⁵). Także w polskich przepisach można znaleźć regulację przewidującą karę pieniężną naliczaną proporcjonalnie, z uwzględnieniem minimalnej wysokości – nie przewidziano jej jednak w ustawie podatkowej (tj. regulującej obowiązek podatkowy), lecz ustanawiającej obowiązek administracyjny mające przeciwdziałać oszustwom podatkowym³⁶.

Zaliczenie odsetek za zwłokę do sankcji podatkowych jest sporne. Przeważnie przyjmuje się, że wynika ono z porównania z analogicznymi odsetkami stosowanymi w obrocie prywatnoprawnym: jeżeli odsetki podatkowe są wyższe od cywilnych, stanowią nie tylko odszkodowanie za korzystanie z cudzego kapitału (funkcja restytucyjna – sankcja natury egzekucyjnej, a jak wskazano powyżej panuje tendencja kwestionująca sankcyjny charakter takich instytucji), lecz pełnią także funkcję represyjną (sankcja karna), a zatem zalicza się je do sankcji podatkowych³⁷.

34 Zob. art. 185 i 186 ogólnej ustawy podatkowej (hiszpańska ustawa nr 58/2003).

35 Np. art. 59 ust. 1 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995 wskazuje, iż: niezależnie od wymierzenia kary za czyn stanowiący przestępstwo, podlega administracyjnej karze pieniężnej w wysokości od dwukrotności do dziesięciokrotności wartości podatku, którego nie zapłacono lub usiłowano nie zapłacić, a w każdym przypadku nie mniej niż 258 euro, podmiot, o którym mowa w art. 53, który dokonał jednego z deliktów wskazanych w lit. a-e (np. prowadził warsztat produkcji energii elektrycznej bez upoważnienia albo manipulował w urządzeniach mierniczych lub oznakowaniu celno-akcyzowym poza przypadkami absolutnej konieczności). Ust. 3 wskazuje, że tej samej karze podlega kto w jakikolwiek sposób wykluczył lub próbował wykluczyć energię elektryczną od prawidłowego wymiaru podatku.

36 Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.), art. 21 ust. 1.

37 Szerzej omówiono w B. Gryziak, *Odsetki za zwłokę – kompensata czy sankcja? Krytyka na przykładzie art. 86 ust. 10 i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 8, ss. 5-12.

4.1. Sankcja podatkowa kwotowa

Nowelizacja z 2018 r. wprowadziła do polskiej ustawy o podatku akcyzowym instytucję kary pieniężnej – sankcji podatkowej wymierzonej kwotowo, oznaczonej ustawowo w sposób bezwzględny (art. 138u u.p.a.³⁸). Jest to jedyna kara pieniężna przewidziana w tej ustawie. Niemniej nie można pominąć u.s.m.³⁹, która powstała właśnie celem przeciwdziałania oszustwom podatkowym, w szczególności w obszarze akcyzy i VAT. Przewiduje ona szereg kar pieniężnych za naruszenie obowiązków choć samoistnych, to jednak o charakterze instrumentalnym wobec obowiązku podatkowego m.in. w podatku akcyzowym (np. w zakresie kontroli nad obrotem wyrobami akcyzowymi, jakim są np. paliwa objęte zakresem zastosowania u.s.m.).

Sam sposób oznaczenia kary jest typowy dla prawa polskiego – w pozostałych państwach w większym stopniu dopuszcza się oznaczenie sankcji kwotowej w sposób względny, czyli poprzez określenie ustawowego zakresu⁴⁰. Względne oznaczenie wymiaru kary pieniężnej w ustawie umożliwia uwzględnienie strony podmiotowej czynu przy wymierzaniu sankcji przez organ (uwzględnienie ewentualnego zawinienia, sytuacji podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za delikt). Polskie podejście może wynikać z przyjętego modelu odpowiedzialności (możliwość miarkowania kary stosownie do wagi czynu stanowi element typowy dla odpowiedzialności subiektywnej, a nie obiektywnej), a także z ekonomiką postępowania (postępowanie podatkowe teoretycznie nie stwarza możliwości badania okoliczności popełnienia deliktu). Bezwzględny sposób oznaczenia kary z jednej strony chroni podatnika przed arbitralnością decyzji właściwego organu, z drugiej naraża się jednak na zarzut braku proporcjonalności do popełnionego deliktu.

Kara pieniężna z art. 138u u.p.a. dotyczy przemieszczania wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy – odbywa się on z wykorzystaniem krajowego systemu teleinformatycznego służącego do obsługi m.in. takich przemieszczeń. Przemieszczenie powinno zostać zakończone w terminie 30 dni od wysłania wyrobów akcyzowych – w przeciwnym wypadku odnośna akcyza podlega zapłacie przez wysyłającego. Niemniej, zakończenie przemieszczenia wymaga przesłania do wspomnianego systemu projektu raportu odbioru (lub dokumentu zastępującego taki raport) przez odbiorcę. Celem przymuszenia odbiorców do prawidłowego wypełniania ich obowiązków i uchronienia wysyłających przed nieuzasadnioną koniecznością zapłaty podatku wprowadzono przedmiotową karę pieniężną.

Zgodnie z przyjętym w Polsce modelem odpowiedzialności obiektywnej, wymierzenie

38 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.) – dalej: u.p.a.

39 Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.) – dalej: u.s.m., art. 21–24.

40 Por. księga II rozdział II dział I oraz dział II część C francuskiego ogólnego kodeksu podatkowego.

kary jest niezależne od winy sprawcy deliktu. Niemniej, przepis przewiduje możliwość odstąpienia od wymierzenia kary ze względu na ważny interes podmiotu odbierającego albo interes publiczny. W doktrynie, jako przykłady takiego ważnego interesu wskazuje się okoliczności świadczące o obiektywnej niemożności realizacji obowiązku (np. siła wyższa)⁴¹ – wpisywałyby się to w zobiektywizowaną koncepcję winy, która wymaga jedynie, aby delikt miał swoje źródło w zachowaniu sprawcy, lecz nie wymaga już określonego stanu świadomości i woli⁴². Niestety w odniesieniu do omawianej kary pieniężnej jest to jedynie przesłanka fakultatywnego uprawnienia organu, a nie przesłanka odpowiedzialności sprawcy. Obligatoryjnie kary nie wymierza się, jeżeli waga naruszenia jest znikoma, a podmiot zaprzestał naruszania prawa – w tym wypadku poprzestaje się na pouczeniu. Przepis ten budzi wątpliwości ze względu na zastosowane pojęcia nieostre, które mogą utrudniać jego stosowanie w praktyce.

Zakres zastosowania kar pieniężnych na gruncie polskiego podatku akcyzowego jest ograniczony do, jeśli pominąć u.s.m., jednego deliktu podatkowego. Inaczej jest w wielu analizowanych państwach, w których kara pieniężna stanowi podstawowy prawopodatkowy sposób reakcji na delikt podatkowy w obszarze podatku akcyzowego – często jako uzupełnienie sankcji karnych, w szczególności gdy czyn ze względu na wartość uszczuplenia podatkowego nie kwalifikuje się jako przestępstwo (np. w Portugalii)⁴³. Inny przykład stanowi art. 49 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995, który w ust. 1 przewiduje, że w razie transportu określonych towarów objętych akcyzą bez wymaganej dokumentacji, uważa się je za pochodzące z czynu bezprawnego, wobec czego stosuje się sankcje za niepoddanie produktu akcyzowego podatkowi – są to sankcje karne (pozbawienie wolności od 6 miesięcy do lat 3 plus grzywna od dwukrotności do dziesięciokrotności niezapłaconego podatku, w każdym przypadku nie mniej niż 7 746 euro). Jeżeli jednak wykaże się, że pochodzenie tych produktów jest zgodne z prawem, przepis ten przewiduje administracyjną karę pieniężną od 516 do 3098 euro.

Warto zwrócić także uwagę na przewidzianą w prawie włoskim konwersję sankcji karnych na podatkowe: jeżeli dany czyn zagrożony jest tylko prawnokarną grzywną, wymierza się prawnopodatkową karę pieniężną w tej samej wysokości⁴⁴. Szereg deliktów prawnokarnych dotyczących podatku akcyzowego w Polsce karanych jest wyłącznie karą

41 W. Modzelewski, P. Miłczek (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, Warszawa 2020, komentarz do art. 138u.

42 B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, w: B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuła (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017, s. 26-27.

43 Zgodnie z art. 109 ust. 1 Prawa ogólnego o deliktach podatkowych (portugalska ustawa nr 15/2001), czyny opisane w art. 96 (nieprawidłowości dotyczące produkcji lub sprzedaży wyrobu akcyzowego celem uchylecia się od opodatkowania), które ze względu na wartość zobowiązania podatkowego lub wartość rynkową przedmiotu deliktu albo, niezależnie od tych wartości, jeżeli zostały popełnione w wyniku niedbalstwa, podlegają karze pieniężnej w wysokości od 1 500 do 165 000 euro. W ust. 2 określono 18 czynów, które stanowią samodzielne delikty podatkowe podlegające wyłącznie sankcji administracyjnej.

44 Zgodnie z art. 1 ust. 1 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 8 z 2016 r. nie stanowią przestępstwa i podlegają administracyjnej karze pieniężnej wszystkie delikty, dla których przewidziano wyłącznie karę grzywny.

grzywny. Możliwe jest poddawanie w wątpliwość proporcjonalności polskich sankcji i wskazywanie na przykład włoski, jako pożądany kierunek rozwoju.

Jak wskazano powyżej, w niektórych krajach zakres stosowania sankcji podatkowych może być określony w sposób nieograniczony: jako każde naruszenie przepisów o akcyzie (co wpisuje się w pogląd o porządkowym charakterze tych sankcji). Tak określony delikt może, lecz nie musi skutkować uszczupleniem podatkowym, wobec czego nie jest zasadne ustanowienie dla niego sankcji podatkowej proporcjonalnej. Tytułem przykładu art. 59 ust. 5 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995 przewiduje administracyjną karę pieniężną w wysokości od 500 do 3 000 euro za każde naruszenie przepisów (tak ustawowych, jak i wykonawczych) dotyczących podatku akcyzowego od energii elektrycznej, które nie jest objęte ust. 1-4 tego artykułu (do tych deliktów zastosowanie ma zastosowanie sankcja podatkowa proporcjonalna).

4.2. Sankcja podatkowa proporcjonalna

Polska ustawa o podatku akcyzowym nie przewiduje instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego (sankcji podatkowej proporcjonalnej). Podobnie w innych krajach sankcja podatkowa proporcjonalna w przypadku podatku akcyzowego występuje zdecydowanie rzadziej niż sankcja kwotowa. Przykładowo we Włoszech występuje tylko w kilku przypadkach – przede wszystkim w przypadku ubytków w wyrobach akcyzowych⁴⁵. Jeżeli ubytki te w składzie podatkowym wynoszą pow. 2%, stosuje się sankcję w wysokości od dwukrotności do trzykrotności wartości odnośnego podatku akcyzowego. Natomiast, jeżeli ubytki do 10% stwierdzono przy odbiorze transportu w procedurze zwieszzonego poboru, sankcję wymierza się od jednej dziesiątej do całości podatku należnego od brakujących towarów. Jeżeli ubytki te przekroczyły 10%, czyn podlega sankcji karnej – jak za usiłowanie uchylenia się od opodatkowania (karą jest pozbawienie wolności od 6 miesięcy do lat trzech oraz grzywna w wysokości od dwukrotności do dziesięciokrotności niezapłaconego podatku, a co najmniej 7 746 euro)⁴⁶.

W omawianym kontekście nie można pominąć u.s.m., która (za naruszenie obowiązków natury instrumentalnej) przewiduje kary pieniężne także naliczane metodą proporcjonalną o kwotowej wartości minimalnej. Przewidziano bowiem karę pieniężną w wysokości 46% (art. 21 ust. 1 i 2):

- 1) albo wartości brutto (lub średniej wartości rynkowej na polskim rynku, jeżeli nie można ustalić wartości brutto) towaru przewożonego (w razie braku jego zgłoszenia),
- 2) albo różnicy wartości brutto (analogicznie: rynkowej) między zgłoszonym,

⁴⁵ Art. 47 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995.

⁴⁶ Art. 40 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995.

a faktycznie przewożonym towarem podlegającym zgłoszeniu (w razie rozbieżności między zgłoszonymi a faktycznymi danymi przewozu – przy czym, zgodnie z art. 23, uważa się, że dane dotyczące ilości, masy lub objętości towaru są prawidłowe, jeżeli stwierdzone rozbieżności nie przekraczają więcej niż 10%).

Minimalna wysokość kary wynosi 20 tys. zł. Karę nakłada się na podmiot wysyłający (albo odbierający – jeżeli przewóz ma miejsce z zagranicy). Niemniej, w ustawie tej przeważają kary pieniężne wymierzone kwotowo. Podobnie, jak w przypadku kary pieniężnej z art. 138u u.p.a., możliwe jest odstąpienie od wymierzenia kary ze względu na ważny interes sprawcy lub interes publiczny (art. 21 ust. 3).

3.3. Odsetki za zwłokę

W odniesieniu do polskiego podatku akcyzowego funkcjonują dwa zestawy regulacji dotyczących odsetek za zwłokę: ogólny z O.p.⁴⁷, oraz szczególny dostosowany do specyfiki rozliczenia importu zawarty w ustawie o podatku akcyzowym (analogiczna regulacja funkcjonuje też na potrzeby VAT⁴⁸ – nie jest to więc regulacja swoista dla podatku akcyzowego). Całość przedstawia poniższa tabela.

| Stawka odsetek za zwłokę: | Odsetki pobierane na zasadzie art. 56-56b O.p.. | Odsetki pobierane na zasadzie art. 27 ust. 7 i 7a u.p.a. |
|-------------------------------------|---|--|
| obniżona do 50% stawki standardowej | Przesłanki kumulatywne (sanacja z inicjatywy podatnika): - prawnie skuteczna korekta deklaracji w terminie 6 miesięcy od upływu terminu do złożenia deklaracji, - zapłata zaległości wraz z odsetkami w terminie 7 dni od złożenia korekty. | Przesłanki kumulatywne (sanacja z inicjatywy podatnika): - wystąpienie do organu o wydanie decyzji określającej kwotę akcyzy w terminie 6 miesięcy od dnia przyjęcia zgłoszenia celnego, - zapłata kwoty akcyzy wraz z odsetkami w terminie 10 dni od otrzymania powiadomienia o wysokości należności podatkowych. |

47 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) – dalej: o.p.

48 Zob. art. 37 ust. 1a-1ab ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1 ze zm.).

| | | |
|---|---|---|
| standardowa | Zaległość podatkowa, tj. podatek niezapłacony w terminie – odsetki należne od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin zapłaty. | Różnica między kwotą akcyzy określoną w decyzji a pobraną przez organ (np. w wyniku weryfikacji zgłoszenia celnego) – odsetki należne od dnia następującego po dniu powstania obowiązku podatkowego do dnia powiadomienia o wysokości należności podatkowych. |
| podwyższona do 150% stawki standardowej | Przesłanki alternatywne (dotyczy tylko zaległości w akcyzie lub w VAT): - zaniżenie zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku znacznej wartości (pow. 25% kwoty należnej oraz pow. 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności) stwierdzone przez organ (w toku kontroli podatkowej, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej) albo w wyniku korekty deklaracji złożonej w świadomości podjęcia określonych czynności przez organ (zob. art. 56b pkt 2 lit. a-c), - niezłożenie deklaracji, mimo takiego obowiązku, oraz brak zapłaty podatku stwierdzone przez organ (w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej). | Przesłanki alternatywne: - zaniżenie kwoty akcyzy znacznej wartości (pow. 25% kwoty należnej oraz pow. 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności) stwierdzone w wyniku kontroli zgłoszenia celnego z urzędu, - zaniżenie kwoty akcyzy stwierdzone przez organ w okolicznościach innych niż samoobliczenie przez podatnika (zob. art. 27 ust. 1) lub weryfikacji tego samoobliczenia z urzędu lub na wniosek (zob. art. 27 ust. 4 i 5). |

Źródło: opracowanie własne.

Jak już wskazano wcześniej, z analizy porównawczej wynika, że zaliczenie odsetek za zwłokę do sankcji podatkowych, co do zasady, wynika z porównania ich stawki ze stopą analogicznych odsetek stosowanych w obrocie cywilnym – ewentualna nadwyżka odsetek

podatkowych ma stanowić element dolegliwości, a więc sankcji. Standardowa stawka odsetek za zwłokę w polskim prawie podatkowym jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2% – przy czym nie może wynieść mniej niż 8% (i tyle wynosi ona obecnie⁴⁹). W teorii stawka ta powinna przekraczać stawkę odsetek przewidzianych w prawie cywilnym, stąd odsetki za zwłokę często zalicza się do sankcji podatkowych⁵⁰. Niemniej w przeszłości założenie to nie zawsze było realizowane (obecnie ustawowe odsetki za opóźnienie nalicza się z wykorzystaniem stawki wynoszącej 5,6%⁵¹).

W polskiej doktrynie, w ramach alternatywnego podejścia, za sankcję podatkową traktuje się podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę⁵². Podwyższenie stawki odsetek stanowić ma dolegliwość związaną ze szczególnie obciążającymi okolicznościami stwierdzenia uszczuplenia podatkowego (uszczuplenie znacznej wartości lub obrót w szarej strefie). Pogląd taki znajduje pośrednie uzasadnienie w decyzjach ustawodawcy: zgodnie z art. 56ba O.p. nie stosuje się podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, jeżeli wymierzone jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe – ze względu na fakt, że w podatku akcyzowym nie wymierza się dodatkowego zobowiązania podatkowego (zob. powyżej), a podwyższona stawka odsetek za zwłokę dotyczy tylko akcyzy i VAT, omawiany przepis dotyczy tylko VAT. Można jednak zaryzykować tezę, iż wyraża on zasadę ogólną o braku możliwości zastosowania jednocześnie obu tych sankcji.

Specyfiką polskiego prawa podatkowego jest modyfikowanie stawki odsetek za zwłokę w zależności od okoliczności zapłaty zaległości podatkowej – co dobitnie ukazuje, że funkcja restytucyjna ma w tym przypadku znaczenie drugorzędne. Oprócz omówionej wyżej podwyższonej stopy odsetek funkcjonuje także stawka obniżona. Przewidziano ją jako premię dla tych podatników, którzy w określonym czasie (w obu przypadkach: półrocznym od nieprawidłowego samoobliczenia podatku – w przypadku importu konieczne jest przyjęcie zgłoszenia celnego przez organ, w pozostałych przypadkach wystarczy upływ terminu do złożenia prawidłowej deklaracji) ujawni uszczuplenie podatkowe, a także niezwłocznie po ich ujawnieniu opłaci je wraz z należnymi odsetkami (w tym wypadku przewidziano różne terminy: siedmio- lub dziesięciodniowy, przy czym procedura ta w przypadku importu wymaga wydania decyzji określającej – dopiero po niej możliwa jest zapłata akcyzy). Świadczy to o tym, że instytucji tej przypisuje się bardziej funkcję

49 Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2016 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (M.P. poz. 20).

50 H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe, Raport nr 116 Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, 1997*, s. 4-11.

51 Obwieszczenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 lipca 2020 r. w sprawie wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie (M.P. poz. 627).

52 P. Majka, *Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych* [w:] B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł (red.), *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017, s. 117.

stymulującą podatników do poprawnego realizowania ciężących na nich obowiązków, aniżeli funkcję restytucyjną.

Rozwiązanie analogiczne do polskiego rzadko ma miejsce w innych porządkach prawnych – odsetkom za zwłokę przypisuje się w nich funkcję co do zasady wyłącznie odszkodowawczą. Niemniej podatek akcyzowy bywa pod tym względem wyjątkowy. Tytułem przykładu we Włoszech w przypadku zaległości w podatku akcyzowym stosuje się przepisy odbiegające od zasady ogólnej: wymierza się karę za zwłokę w wysokości 6% zaległości (2% jeżeli zapłata nastąpi w terminie 5 dni od upływu terminu do rozliczenia akcyzy), a ponadto nalicza się odsetki w wysokości równej opłacie za odroczenie długu celnego (za okres od 13 lipca 2020 r. do 12 stycznia 2021 r. wynoszą one zaledwie 0,165% rocznie⁵³)⁵⁴. Ponadto, do czasu uregulowania zaległości w akcyzie nie jest możliwe wyprowadzenie żadnego wyrobu akcyzowego ze składu podatkowego (dodatkowa sankcja typu niewłaściwego).

4. Sankcje podatkowe niewłaściwe

Obok oczywistych sankcji podatkowych właściwych, ustawodawca na straży prawidłowego wymiaru i poboru podatku akcyzowego ustanawia także sankcje niewłaściwe – modyfikując stosunek prawnopodatkowy w sposób mający wywołać u sprawcy deliktu określoną dolegliwość (czyli dyskryminując sytuację prawną takiego podmiotu względem podmiotów poprawnie wypełniających swoje obowiązki). Jednakże rozgraniczenie takich sankcji od instytucji pełniących funkcje czysto fiskalne pozostaje niejednoznacznie (zob. przypis nr 15).

Szczególnym przykładem sankcji podatkowej niewłaściwej jest stosowanie sankcyjnej stawki podatkowej – stosunkowo szeroko stosowanej przez polskiego ustawodawcę w odniesieniu do podatku akcyzowego.

W art. 99a u.p.a. określono standardową stawkę akcyzy na susz tytoniowy w wysokości 252,25 zł za kilogram, a sankcyjną w wysokości 504,50 zł za kilogram. Stawka sankcyjna ma zastosowanie w razie braku oznaczenia znakami akcyzy suszu tytoniowego będącego przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu (na rzecz podmiotu innego niż prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy). Ponadto ma ona zastosowanie także w razie nabycia lub posiadania przez podmiot inny niż wskazany w ustawie (oprócz wspomnianych wcześniej podmiotów mowa także o rolnikach lub grupie producentów rolnych, którzy wyprodukowali dany susz tytoniowy) nieoznakowanego suszu tytoniowego, od którego nie zapłacono akcyzy w pełnej wysokości, a także nie można ustalić sprzedawcy.

⁵³ Dekret ministerialny z dnia 1 października 2020 r. (włoski Dz.U. z 15.10.2020 nr 255) wydany na zasadzie art. 79 dekretu prezydenckiego nr 43/1973.

⁵⁴ Art. 3 ust. 4 włoskiego dekretu ustawodawczego nr 504/1995.

Podobnie, w przypadku już gotowych wyrobów tytoniowych (a dokładniej papierosów i tytoniu do palenia) także przewidziano sankcyjne sposoby wymiaru podatku – określone w art. 99 ust. 8 i 9 u.p.a. Specyfika stawki akcyzy w tym przypadku polega na jej dwuskładnikowości: po pierwsze, akcyzę pobiera się według stawki kwotowej liczonej od ilości wyrobów tytoniowych, a także, po drugie, akcyzę pobiera się według stawki procentowej liczonej od maksymalnej ceny detalicznej wskazanej na opakowaniu. Mechanizm sankcjonujący polega na sztucznym określeniu maksymalnej ceny detalicznej w wysokości trzykrotności wartości średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów przeliczonej na jednostkę 1000 sztuk dla papierosów, a dla tytoniu do palenia, przyjmując założenie, że jednostka 1000 sztuk papierosów odpowiada 1 kilogramowi tytoniu do palenia. Sankcja ma zastosowanie w przypadku:

- 1) importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia wyrobu poza procedurą zawieszenia poboru w opakowaniach nieoznaczonych maksymalną ceną detaliczną – brak takiej danej uniemożliwiłaby wymierzenie podatku, zatem w to miejsce przyjmuje się wartość ustawową, co sugerowałoby funkcję czysto fiskalną, niemniej przyjęta wysokość maksymalnej ceny detalicznej wyraźnie wskazuje na zamiar wyrządzenia dolegliwości,
- 2) nabycia lub posiadania wyrobu poza procedurą zawieszenia poboru w opakowania nieoznaczonej albo oznaczonej maksymalną ceną detaliczną, jeżeli nie zapłacono akcyzy w należytej wysokości, a w wyniku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej nie ustalono, że podatek został zapłacony,
- 3) bezprawnego (tj. co do zasady, poza składem podatkowym) wytwarzania papierosów przy użyciu maszyny do ich wytwarzania, także przez samego konsumenta.

Szczególne spory wzbudziła jednak regulacja art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a., który przewiduje stawki podwyższone dla wybranych wyrobów energetycznych przeznaczonych do celów opałowych⁵⁵. Na tle pozostałych wyrobów energetycznych towary te korzystają z preferencyjnych stawek podatkowych. Z tego powodu polski ustawodawca podejmuje działania mające na celu zapobieganie wykorzystywaniu tych wyrobów do celów np. napędowych. Towary te należy odpowiednio oznakować i zabarwić celem odróżnienia od np. paliw. W konsekwencji brak odpowiedniego oznakowania lub zabarwienia, wykorzystanie do napędzania silników spalinowych, jak też sprzedaż przy pomocy urządzeń służących do odmierzania paliw uzasadnia stawkę sankcyjną. Ponadto dla celów kontrolnych sprzedawca olejów opałowych musi uzyskać od nabywcy odpowiednie oświadczenie co

55 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12 (OTK ZU 2A/2014, poz. 9), postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 50/11 (OTK ZU 2A/2014, poz. 17). Problemu dotyczył też wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., SK 23/07 (OTK ZU 9A/2010, poz. 103).

do sposobu wykorzystania zakupionych wyrobów. Brak jego uzyskania także pociągnie za sobą skutek w postaci zastosowania stawki sankcyjnej (art. 89 ust. 16 u.p.a.). W doktrynie uważa się, że ta sama stawka:

- 1) stosowana na zasadzie art. 89 ust. 4 pkt 1 u.p.a. nie stanowi sankcji, lecz jedynie stawkę stosowaną w razie braku spełnienia warunków do stosowania stawki preferencyjnej (brak dolegliwości),
- 2) stosowana na zasadzie art. 89 ust. 16 u.p.a. stanowi sankcję za naruszenie obowiązku pozyskania odpowiedniego oświadczenia⁵⁶.

Dobitnie pokazuje to, jak konfundujące dla podatników może być stosowanie sankcji podatkowych niewłaściwych. Przemawia to za postulatem stosowania sankcji podatkowych właściwych.

Przedstawiona analiza może nie wyczerpywać zagadnienia sankcji podatkowych niewłaściwych w podatku akcyzowym – jak wskazano we wstępie ocena, czy dana instytucja stanowi już tego typu sankcję może być sporne.

5. Podsumowanie

System sankcji podatkowych w polskim podatku akcyzowym wyróżnia się na tle innych państw członkowskich Unii Europejskiej: polski ustawodawca, unikając stosowania instytucji znanych w innych państwach członkowskich (w szczególności omówionych wyżej sankcji podatkowych właściwych), wprowadził instytucje zastępcze, odpowiednio modyfikując instytucje prawa podatkowego (sankcje podatkowe niewłaściwe). Polityka taka wynika z licznych w Polsce kontrowersji dotyczących stosowania sankcji podatkowych. Należy ją jednak ocenić negatywnie – wykorzystuje ona dla potrzeb sankcji podatkowych instytucje prawopodatkowe stworzone dla innych celów, a działanie polegające na wykorzystywaniu instytucji prawnych niezgodnie z ich przeznaczeniem można kwalifikować jako tzw. psucie prawa. Przykładem jest sankcyjna stawka podatku, która budzi szczególne spory.

Ostatnie lata stanowią jednak przykład upowszechniania stosowania sankcji podatkowych właściwych. Warto zwrócić uwagę, że ustawodawca obok ustaw podatkowych (wprost regulujących obowiązki podatkowe) co raz częściej wprowadza ustawy regulujące samoistne obowiązki, lecz o charakterze pomocniczym w stosunku do obowiązków podatkowych – jak np. w zakresie monitorowania przewozu towarów wrażliwych na zasadzie u.s.m. Obowiązki takie obwarowywane są przede wszystkim sankcjami administracyjnymi, co może stanowić wyraz nowego modelu sankcjonowania prawa podatkowego, który

⁵⁶ W. Modzelewski, P. Milczek (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, Warszawa 2020, komentarz do art. 89.

opierałby się już nie na sankcjach karnych, lecz administracyjnych.

Sankcje podatkowe w polskim podatku akcyzowym charakteryzują się także tym, że nie tworzą spójnego systemu mającego gwarantować skuteczność tego podatku. Nie są też skoordynowane z sankcjami karnymi, jak ma to miejsce w niektórych państwach. Może to uzasadniać zarzuty nadmiernego fiskalizmu.

mgr Anna Karczewska, doktorantka

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Polskie regulacje dotyczące podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa TSUE: analiza rozbieżności

Polskie regulacje dotyczące podatku akcyzowego zmieniały się istotnie zarówno na przestrzeni ostatnich lat jak i całej historii funkcjonowania tego podatku. W XV w. funkcjonował tak zwany podatek czopowy, który dotyczył wyszynku piwa. Stał się on pierwowzorem podatku akcyzowego, który na szeroką skalę pojawił się w Polsce w drugiej połowie XVII w. W okresie międzywojennym zakres towarów opodatkowanych akcyzą został rozszerzony i obejmował drożdże, tłuszcze, oleje mineralne, kwas octowy, kwas węglowy, cukier skrobiowy, energię elektryczną, zapalniczki oraz ubój zwierząt. Następnie wachlarz towarów opodatkowanych ograniczono do piwa, wina, kwasu octowego, cukru i cukru skrobiowego, sztucznych środków słodzących, drożdży i kart do gry.

Obecny kształt polskiego podatku akcyzowego w znacznej mierze został ukształtowany przez przepisy wspólnotowe obowiązujące w tym zakresie. System podatku akcyzowego podlegał kształtowaniu od początku funkcjonowania Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej i obecnie jest podatkiem zharmonizowanym na szczeblu wspólnotowym. Istotą harmonizacji poszczególnych systemów podatkowych krajów Unii Europejskiej jest zapewnienie swobodnego przepływu wyrobów akcyzowych w ramach wspólnego rynku i opodatkowanie ich według jednolitych zasad. Harmonizacja podatków pośrednich, w tym podatku akcyzowego stanowi zatem gwarancję istnienia jednolitego rynku w Unii Europejskiej. Tym samym, regulacje krajowe dotyczące opodatkowania akcyzą muszą odzwierciedlać brzmienie poszczególnych dyrektyw akcyzowych. Przy czym jednocześnie obowiązują i mają bezpośrednie zastosowanie na gruncie krajowych przepisów o podatku akcyzowym również rozporządzenia unijne oraz niektóre decyzje wykonawcze Komisji Europejskiej, także te, które formalnie dotyczą podatku VAT. Niektóre z tych aktów unijnych są modyfikowane postanowieniami poszczególnych traktatów o przystąpieniu do Unii Europejskiej kolejnego państw, a zatem dla pełnej wiedzy o systemie podatku akcyzowego należy również przeanalizować zmiany dokonywane na tym poziomie⁵⁷. Oprócz mnogości aktów unijnych również polski system podatkowy szereg istotnych kwestii w zakresie tego podatku reguluje w kilkudziesięciu aktach wykonawczych, nie

⁵⁷ Akcyza – Komentarz, pod red. M. Zimnego, Podatkowe Komentarze Becka, Warszawa 2020, s. 8.

wspominając o podstawowym, jakim jest rzecz jasna ustawa o podatku akcyzowym⁵⁸. Dodatkowo wiele ważkich kwestii zawartych jest w ustawach nie dotyczących bezpośrednio podatku akcyzowego⁵⁹. Pokazuje to stopień skomplikowania i mnogość aktów prawnych – zarówno na poziomie unijnym jak i krajowym, które należy przeanalizować, żeby dogłębnie zrozumieć istotę niniejszego podatku.

Dokonując ogólnej charakterystyki akcyzy nie można pominąć cech dla niej symptomatycznych. Pierwszą z nich jest selektywny charakter. Selektywność podatku akcyzowego oznacza, że nie obciąża on wszystkich kategorii towarów lecz tylko określone ustawą. Dla opodatkowania akcyzą kluczowe jest zatem ustalenie czy dany towar jest wyrobem akcyzowym albo samochodem osobowym, gdyż tylko te kategorie towarów, w świetle przepisów ustawy o podatku akcyzowym, podlegają opodatkowaniu⁶⁰. Polska ustawa akcyzowa przewiduje zatem dychotomiczny podział kategorii towarów opodatkowanych, są to: wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe. Definicja wyrobów akcyzowych ma kluczowe znaczenie w systemie podatku akcyzowego, z uwagi na to, że określa ona katalog towarów, podlegających opodatkowaniu. W świetle tej definicji do wyrobów akcyzowych zalicza się: wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy⁶¹.

Do wyrobów objętych harmonizacją w ramach podatku akcyzowego na terytorium Unii Europejskiej zalicza się natomiast: wyroby tytoniowe, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby energetyczne i energię elektryczną. Analizując towary, którym przepisy unijne przyznały status wyrobów akcyzowych należy podkreślić, że cechuje je duża akumulacja zysku czyli istotna nadwyżka przychodów ze sprzedaży towarów nad kosztami ich produkcji. Nadwyżka ta jest w dużej mierze przejmowana przez państwo w formie należności publicznoprawnej. Uwzględniając dodatkowo masowy charakter wyrobów akcyzowych oraz wydajność fiskalną, której źródeł można dopatrywać się w szerokim kręgu podmiotów obciążonych tym podatkiem, należy podkreślić, że wyroby akcyzowe stanowią obok podatku VAT jedną z najbardziej strategicznych pozycji w dochodach budżetowych państw Unii Europejskiej⁶². W doktrynie podkreśla się czysto fiskalny charakter akcyzy⁶³ a także względna stałość i przewidywalność wpływów z tego podatku co wynika ze stosunkowo

58 Ustawa z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r., nr 3, poz. 11); dalej: UoA

59 Jako przykład można wskazać ustawę z dnia 16.11.2016 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.) o Krajowej Administracji Skarbowej, która reguluje między innymi kontrolę nad prawidłowością oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy.

60 Art. 1 ustawy o podatku akcyzowym wskazuje, iż ustawa określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym, zwanym dalej „akcyzą”, wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych (...).

61 Załącznik nr 1 do ustawy z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r., nr 3, poz. 11); dalej: UoA

62 Jak wynika z Raportu Najwyższej Izby Kontroli dochody podatkowe w Polsce za rok 2019 wyniosły 367,3 mld zł z czego 19,7% były to wpływy z akcyzy, kwotowo dało to zatem dochód w wysokości 72 395,9 mln zł; Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku, Raport NIK, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22414.pdf>

63 D. Mączyński, Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim, Warszawa 2004, s. 117 – 124.

małej elastyczności popytu w odniesieniu do produktów objętych akcyzą⁶⁴. Należy przy tym nadmienić, że wpływy do budżetu z podatków pośrednich zależą w znacznej mierze od wolumenu produkcji dóbr konsumpcyjnych i wielkości sprzedaży, czyli *de facto* od aktualnej koniunktury gospodarczej i sytuacji makroekonomicznej⁶⁵. Aby uniknąć zakłóceń konkurencji między państwami członkowskimi oraz zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego, pojawiła się konieczność zharmonizowania wyrobów akcyzowych. Towary objęte harmonizacją podlegają zatem akcyzie, która w każdym kraju Unii Europejskiej jest pobierana na tych samych zasadach, przy czym przepisy wspólnotowe ustalają jedynie minimalne wysokości stawek akcyzowych pozwalając krajom członkowskim ustalać i stosować stawki wyższe. Ponadto, stosowanie do dyspozycji art. 1 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE państwa członkowskie mają prawo objąć akcyzą produkty inne niż wymienione w dyrektywie. Zarówno Polska, jak i inne kraje członkowskie skorzystały z tego uprawnienia, tym samym zakres wyrobów objętych akcyzą w ramach Unii Europejskiej jest bardzo zróżnicowany. Przykładowo we Francji akcyzą objęto wodę mineralną, w Niemczech opodatkowane akcyzą są również kawa i jednorazowe opakowania na żywność. Dania objęła akcyzą szereg wyrobów, w tym między innymi kawę, herbatę, czekoladę a nawet gumę do żucia. Polski ustawodawca dodatkowo opodatkował akcyzą samochody osobowe. Polskie regulacje dotyczące opodatkowania samochodów osobowych zawierają jednak pewne nieprawidłowości. Zostały one zakwestionowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w orzecznictwie podnosi błędną implementację przepisów unijnych przez polskiego ustawodawcę. Rodzima ustawa o podatku akcyzowym zawiera jednak znacznie więcej rozbieżności w stosunku do założeń i zasad unijnych dotyczących akcyzy niż li tylko w zakresie opodatkowania samochodów osobowych.

W niniejszym referacie część z tych rozbieżności zostanie poddana analizie i skonfrontowana z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W tym momencie należy zaakcentować kluczową rolę orzecznictwa TSUE na kształtowanie jak i stosowanie krajowych regulacji w zakresie podatku akcyzowego. Rola ta jest o tyle istotna, że w znacznej mierze koncentruje się właśnie na zagadnieniach związanych z opodatkowaniem pośrednim co wynika z daleko posuniętej harmonizacji tych podatków. Orzecznictwo Trybunału z jednej strony opiera się na zasadzie niedyskryminacji, z drugiej zaś na szczegółowej weryfikacji zakresu dostosowania prawodawstwa wewnętrznego państwa członkowskiego do regulacji prawnych prawa europejskiego. Rolą TSUE jest - między innymi - porównanie różnych porządków prawnych państw członkowskich i orzekanie o ewentualnych niezgodnościach między nimi. Pod wpływem tego orzecznictwa prawodawca krajowy czy też organy podatkowe zmieniają koncepcję interpretacyjną

64 I. Mirek, Podatek akcyzowy (w:) M. Sęk (red.), Prawo podatkowe

65 I. Mirek, *Podatek akcyzowy - niezbędne i możliwe korekty*, (w:) *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. Naukowa H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 377.

dostosowując ją do założeń legislatora unijnego. Innymi słowy, wykonanie orzeczeń TSUE w sprawach podatkowych następuje zasadniczo na płaszczyźnie stosowania prawa. Nie wyklucza to oczywiście ingerencji ustawodawcy, który by uniknąć niespójności normatywnych w sferze obowiązywania prawa krajowego i prawa europejskiego zwykle uchyla lub dostosowuje wewnętrzne regulacje. Zmiana prawa choć nie jest niezbędna, jeśli skutek wynikający z wyroku TSUE został w sferze stosowania prawa osiągnięty, jest najczęściej naturalną konsekwencją orzeczenia wydanego przez Trybunał⁶⁶. Sprawy podatkowe rozstrzygane są przez Trybunał albo na skutek skargi wniesionej przez Komisję albo w procedurze zainicjowanej odesłaniem prejudycjalnym sądu krajowego.

W procedurze pierwszej na skutek skargi wniesionej przez Komisję, Trybunał stwierdził, że Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom, które ciążyą na niej na mocy przepisów prawa unijnego. Jak wynika z orzeczenia z dnia 12 lutego 2009 r.⁶⁷ uchybienie dotyczyło podatku od energii elektrycznej poprzez błędną regulację wewnętrzną w zakresie momentu wymagalności podatku akcyzowego. Z uwagi na to, że Polska przyjęła środki niezbędne do wykonania swoich zobowiązań regulacje te są obecnie spójne z zapisami Dyrektywy.

W drugiej procedurze, w której postępowanie inicjowane jest pytaniem prejudycjalnym zadany przez sądy krajowe, Trybunał rozstrzygał w kilku sprawach polskich w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym, w tym wypadku wydając orzeczenia Trybunał zakwestionował szereg polskich regulacji. Podkreślając równocześnie, iż przepis zakwestionowany z powodu jego niezgodności z prawem unijnym nie może być stosowany ani stanowić podstawy rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe czy sądy administracyjne⁶⁸. Do orzeczeń tych należą między innymi: *sprawa C-418/14, ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno – Handlowo – Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna v. Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu* dotyczący stosowania sankcyjnej stawki na oleje opałowe; *sprawa C-313/14, Asprod sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Celnej w Szczecinie*, w zakresie dopuszczalnych norm zużycia napojów alkoholowych zwolnionych z akcyzy; *sprawa C-275/14 Jednostka Innowacyjno – Wdrożeniowa Petrol S.C. Paczuski Maciej i Puławski Ryszard v. Ministerstwo Finansów* w zakresie stawki akcyzy na dodatki do paliw silnikowych; czy też sprawy dotyczące samochodów osobowych takie jak *sprawa C-426/07, Dariusz Krawczyński v. dyrektor Izby Celnej w Białymstoku* czy wreszcie *sprawa C-313/05 Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie* dotyczące nałożenia akcyzy na przywożone do Polski używane pojazdy samochodowe.

66 D. Mączyński, *Bezpośredni wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie prawa podatkowego w Polsce*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, Rok LXXXI – zeszyt 3-2019, s. 23- 28.

67 Wyrok Trybunału (trzecia izba) z 12 lutego 2009 r. Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, C-475/07.

68 D. Mączyński, *op.cit.*, s. 35 – 36.

Jak wspomniano na początku regulacje krajowe dotyczące opodatkowania akcyzą muszą odzwierciedlać brzmienie poszczególnych dyrektyw akcyzowych, tymczasem implementacja dyrektyw unijnych na grunt polskiego ustawodawstwa nie zawsze przebiegała w sposób prawidłowy. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 roku w znacznej mierze odbiegała od założeń unijnych. Rozbieżności te w większości zostały wyeliminowane przez ustawodawcę brzmieniem obecnie obowiązującej ustawy z 2008 roku, nie oznacza to jednak, że polskie regulacje w zakresie tego podatku pozbawione zostały nieprawidłowości.

1. Produkty energetyczne i energia elektryczna.

Produkty energetyczne i energia elektryczna to podstawowa grupa towarów zharmonizowanych na poziomie unijnym⁶⁹. Szczegółowe regulacje dotyczące opodatkowania zawiera Dyrektywa 2003/96/WE. Przepisy przedmiotowej dyrektywy zostały przeniesione do polskiego porządku prawnego i w zasadzie stanowią wierne odzwierciedlenie katalogu towarów objętych opodatkowaniem. Niemniej, stosując przepisy polskiej ustawy pojawiają się pewne wątpliwości interpretacyjne. Ustawa o podatku akcyzowym przy definiowaniu pozostałych wyrobów używanych jako paliwa opałowe posługuje się zwrotem „pozostałe wyroby będące węglowodorami”. Wykładnia językowa sugeruje zatem, iż opodatkowaniu podlegają wyroby, które są czystymi węglowodorami. Tymczasem, w obrocie ciężko spotkać czyste węglowodory i bardziej adekwatnym sformułowaniem, odzwierciedlającym intencje ustawodawcy unijnego w zakresie opodatkowania produktów energetycznych akcyzą wydaje się być rozszerzenie zakresu pojęciowego „pozostałych wyrobów będących węglowodorami” poprzez doprecyzowanie, że chodzi o wyroby przeznaczone do celów opałowych, które w całości lub w części składają się z węglowodorów⁷⁰. Wynikające z literalnego brzmienia polskiego zapisu zawężenie opodatkowania wyrobów tylko do czystych węglowodorów, może skutkować zarzutem, że polskie przepisy niezgodnie z zapisami dyrektywy ograniczają katalog wyrobów podlegających opodatkowaniu.

Kolejna kwestia w zakresie tej grupy wyrobów, wzbudzająca wcześniej liczne kontrowersje i zakończona ostatecznie wyrokiem Trybunału dotyczyła stosowania sankcyjnej stawki na oleje opałowe.

Przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej przepisy krajowe przewidywały prawo opodatkowania paliwa przeznaczonego do celów opałowych z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy – stawka ta była znacznie niższa w porównaniu do stawki podatku mającej zastosowanie do paliw napędowych. Żeby zapobiec procederowi wykorzystywania

69 Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienioną dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r.

70 Por. Akcyza – komentarz, pod red. M. Zimny, *op.cit.*, s. 768-773.

oleju opałowego do celów napędowych wprowadzono system zabezpieczający wykorzystanie oleju w sposób zgodny z przeznaczeniem. System zabezpieczenia polegał na obowiązku znakowania i barwienia paliwa grzewczego oraz na obowiązku posiadania oświadczenia od nabywcy oleju w którym wskazywał on w jakim celu nabywa wyrób, i o ile pierwszy obowiązek nie budził większych kontrowersji o tyle drugi, poprzez niezwykle formalistyczne podejście organów podatkowych doprowadził szereg podmiotów działających w branży olejów opałowych na skraj bankructwa. W praktyce organy bardzo często odmawiały prawa do zastosowania obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy, mimo tego, iż nie było żadnych wątpliwości co do wykorzystania wyrobu zgodnie z jego przeznaczeniem a uchybienie dotyczyło jedynie oświadczenia. W zakresie tego obowiązku rygoryzm organów rozwinął się do tego stopnia, że kwestionowały one prawo do korzystania z preferencyjnej stawki podatku nie tylko wówczas, gdy podatnik nie dostarczył wymaganego oświadczenia, ale nawet wówczas, gdy oświadczenie zostało złożone lecz nie było kompletne. Co więcej, w późniejszym okresie formalizm dokumentacyjny został rozbudowany do tego stopnia, że obciążono podatników dodatkowym obowiązkiem składania przez sprzedawców comiesięcznych zestawień pobranych przez nich oświadczeń. Przedsiębiorcy kwestionujący rozpasanie fiskusa spotykali się jednak z niejednorodnym podejściem sądów rozstrzygających sprawy w przedmiotowym zakresie. Wachlarz orzeczeń w przedmiotowym zakresie był niezwykle szeroki, od tych w których sądy krytykowały podejście organów podatkowych i racjonalnie wskazywały, że istotą opodatkowania olejów preferencyjną stawką podatku jest cel w jakim faktycznie jest on wykorzystywany, po takie wyroki, w których sądy w całości przyznawały rację fiskusowi. Przerwanie istniejącego sporu zainicjował Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, który rozpoznając spór pomiędzy podatnikiem Zakładem Produkcyjno-Handlowo-Usługowy ROZ-ŚWIT (dalej: podatnik) a Dyrektorem Izby Celnej we Wrocławiu skierował pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Trybunał w wydanym przez siebie orzeczeniu odniósł się do kilku istotnych kwestii związanych ze zróżnicowaniem stawek w zakresie opodatkowania paliw. Wypowiedział się także w zakresie najbardziej spornym, a mianowicie możliwości zastosowania obniżonej stawki w przypadku braku złożenia wymaganego polskimi regulacjami oświadczenia. W pierwszej kolejności przywołując odpowiednie motywy dyrektywy⁷¹ sąd unijny podkreślił, że „*prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem*”⁷², zastrzegając

71 Motywy 3,4,9,17 i 18 Dyrektywa 2003/96/WE

72 Wyrok Trybunału (dziewiąta izba) z dnia 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-418/14 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowieniem z dnia 4 czerwca 2014 r., w postępowaniu ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciorako, Adam Pawłowski spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu ; www.curia.europa.com; ECLI:EU:C:2016:400.

równocześnie, iż państwu członkowskim należy przyznać elastyczność potrzebną do określania i wykonywania polityk właściwych do ich okoliczności krajowych. Z okoliczności sprawy wynikało, iż podatnik dokonał szeregu transakcji sprzedaży paliwa, które bez wątplenia używane były do celów opałowych i co do zasady winny być opodatkowane preferencyjną stawką podatku, przewidzianą dla olejów opałowych, nie dopełnił on jednak formalności w postaci złożenia w terminie zestawienia oświadczeń uzyskanych od nabywców, co w konsekwencji spowodowało, że organ opierając się na brakach formalnych nakazał podatnikowi zapłatę podatku zgodnie ze stawką przewidzianą dla paliw silnikowych. Sprawa stanęła przed sądem, który zaczął zastanawiać się, czy jeżeli państwo członkowskie skorzystało z przewidzianego przez dyrektywę 2003/96 prawa do zróżnicowania stawek podatku akcyzowego na wyroby objęte zakresem jej stosowania w zależności od ich wykorzystania, to przepis krajowy wynikający z ustawy o podatku akcyzowym jest sprzeczny z dyrektywą w tym zakresie, w jakim prowadzi, ze względu na brak złożenia oświadczeń nabywców do zastosowania do produktu użytego jako paliwo do ogrzewania stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych. Druga wątpliwość sądu krajowego wyrażała się w pytaniu czy obowiązek sporządzenia i złożenia takiego zestawienia jest proporcjonalny do założonego przez unijnego ustawodawcę celu jakim jest unikanie opodatkowania i oszustwa podatkowe. Wszak istota skorzystania z obniżonej stawki podatku sprowadza się do tego w jakim faktycznie celu paliwo zostanie wykorzystane a nie do złożenia oświadczenia, które w ocenie wojewódzkiego sądu administracyjnego ma charakter wtórny i formalny.

Rozstrzygając powyższe wątpliwości Trybunał wyrokiem z dnia 2 czerwca 2016 r., orzekł, iż prawo wspólnotowe w tym zakresie i zasadę proporcjonalności należy interpretować, w ten sposób, że: nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, gdyż sama dyrektywa ani nie wyjaśnia ani nie narzuca szczególnego mechanizmu kontroli wykorzystywania paliwa a zatem państwa członkowskie mają swobodę w zakresie określania i wykonywania krajowych schematów kontrolnych. Natomiast prawo wspólnotowe i zasada proporcjonalności sprzeciwiają się przepisom krajowym, na mocy których w przypadku braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie, do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi żadnych wątpliwości. Trybunał zaakcentował, że ogólna systematyka dyrektywy 2003/96 opiera się na wyraźnym rozróżnieniu między paliwami silnikowymi a paliwami do ogrzewania w szczególności na podstawie kryterium wykorzystania. Określenie tych zasad w motywach dyrektywy gwarantuje tym samym

prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zachowanie zasad konkurencji, zaś naruszenie ich przez wprowadzanie rozbieżnych regulacji w poszczególnych państwach członkowskich mogłoby okazać się szkodliwe dla takiego funkcjonowania. W konsekwencji przepis prawa krajowego, na podstawie którego, w przypadku braku złożenia oświadczeń nabywców w terminie, stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych jest automatycznie stosowana do paliw do ogrzewania, mimo że, jak zostało stwierdzone w postępowaniu głównym są one wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania, narusza ogólną systematykę i cel dyrektywy 2003/96. W drugiej zaś kolejności, takie automatyczne stosowanie stawki podatku akcyzowego przewidzianej dla paliw silnikowych w wypadku niedochowania obowiązku złożenia takiego zestawienia narusza zasadę proporcjonalności.

Jak wynika z powyższego wyroku, przepisy formalne, instrumentalne, wprowadzane przez kraje członkowskie nie mogą stać w sprzeczności z regulacjami wynikającymi z dyrektyw. Dyrektywa wiąże państwa członkowskie co do celu, rezultatu. Zatem sam fakt niezłożenia miesięcznych zestawień oświadczeń nabywców, nie wpływa na istotę opodatkowania a ta nierozzerwalnie związana jest z faktycznym celem sprzedaży paliw. Ustawodawca polski odstąpił obecnie od stosowania konsekwencji podatkowych w postaci stosowania sankcji podatkowych w przypadku niezłożenia wymaganych oświadczeń. Natomiast utrzymał w mocy regulacje dotyczące obowiązku gromadzenia, przechowywania czy też składania ich organom podatkowym.

Wprawdzie w omawianym kazusie dotyczącym paliw kwestia sporna została rozstrzygnięta, to mimo wszystko należy zwrócić uwagę na wątpliwości, które nadal pojawiają w tej grupie wyrobów a dotyczą definicji paliw silnikowych, opałowych oraz biokomponentów, którymi posługuje się nasza ustawa akcyzowa. Powyższe definicje zasadniczo związane są z przeznaczeniem wyrobów akcyzowych i właśnie ta kwestia ma istotne znaczenie dla określenia z jakim typem paliwa mamy do czynienia, i czy podlega on opodatkowaniu akcyzą. I tak paliwa silnikowe opodatkowane są akcyzą jeśli spełniają cel napędowy, z kolei paliwa opałowe podlegają opodatkowaniu jeśli przeznaczone są na cele opałowe. I o ile zarówno dla ustawodawcy unijnego jak i polskiego kryterium celu przeznaczenia ma priorytetowe znaczenie, o tyle polski ustawodawca wybrał inną ścieżkę legislacyjną i nie w pełni odzwierciedlił w polskim ustawodawstwie istotę opodatkowania tych wyrobów, która wyrażona jest w art. 2 ust. 4 lit b dyrektywy 2003/96/WE i wprost stanowi, że dyrektywa nie ma zastosowania do wyrobów przeznaczonych do innych celów niż napędowe lub opałowe. Niepełne odzwierciedlenie koncepcji z dyrektywy i brak jasnej informacji normatywnej wskazującej, że przepisy ustawy nie mają zastosowania do wyrobów przeznaczonych do innych celów niż napędowe lub opałowe może prowadzić po pierwsze, do sporów między podatnikami a organami podatkowymi konsekwencją czego

mogą być kolejne wyroki TSUE w zakresie zgodności implementacji przepisów a po drugie, do pogorszenia sytuacji polskich podatników na arenie międzynarodowej w zakresie konkurencyjności z uwagi na niepełną implementację zapisów dyrektywy energetycznej.

2. Alkohol i napoje alkoholowe.

Drugą grupą wyrobów zharmonizowanych stanowią alkohol i napoje alkoholowe. Zarówno zakres przedmiotowy regulacji jak i sposób opodatkowania tych wyrobów stanowią ścisłą implementację zapisów dyrektywy 92/83/EWG⁷³. W zakresie wysokości stawek podatku ustawodawca uwzględnił wytyczne dyrektywy Rady 92/84/EWG⁷⁴. Ścisłe odwzorowanie w polskich regulacjach założenia ustawodawcy unijnego nie jest równoznaczne z brakiem problemów w praktycznym stosowaniu przepisów. Zasadniczo opodatkowaniu akcyzą podlegają wyłącznie wyroby akcyzowe oraz samochody osobowe⁷⁵. Zgodnie zaś z art. 92 u.p.a. do napojów alkoholowych będących wyrobem akcyzowym zalicza się m.in. alkohol etylowy. Sama definicja alkoholu etylowego jest niezwykle szeroka i w praktyce mogą pojawić się wątpliwości interpretacyjne czy mieszczą się w niej poszczególne kategorie wyrobów. Podstawowym założeniem ustawodawcy unijnego i krajowego jest opodatkowanie wyrobów akcyzowych przeznaczonych do konsumpcji.

W pewnych sytuacjach okazuje się jednak, że wyrób zawierający określony udział alkoholu etylowego i nie przeznaczony do konsumpcji również może podlegać opodatkowaniu. Innymi słowy, mamy do czynienia z opodatkowaniem akcyzą wyrobów nie akcyzowych które zawierają określony udział alkoholu etylowego i to bez względu na to czy jest alkohol skażony - czyli z całą pewnością nieprzeznaczony do konsumpcji – czy też nieskażony. Takie kontrowersyjne podejście zostało potwierdzone licznymi orzeczeniami zarówno ustawodawcy unijnego jak i krajowego. Przykładowo TSUE wyraził taki pogląd w wyroku z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-503/10 *Evroetil AD przeciwko Direktor na Agentsia „Mitnitsi”* wskazując, że opodatkowaniu akcyzą podlega nieskażony bioetanol wykorzystywany jako paliwo. Argumentując swoje stanowisko Trybunał podkreślił, iż w jego ocenie: *„okoliczność, że tego rodzaju wyrób nie nadaje się do spożycia przez człowieka, jest również pozbawiona znaczenia, gdy chodzi o jego klasyfikację do pozycji CN 2207. Jak wynika bowiem z samego tytułu dyrektywy 92/83, ma ona na celu harmonizację struktury podatków akcyzowych zarówno w odniesieniu do napojów alkoholowych, jak i alkoholu w ogólności”*. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 5 maja 2017 r.⁷⁶ potwierdził, że opodatkowaniu akcyzą podlega ponadnormatywne zużycie alkoholu etylowego

73 Dyrektywa Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. UE L z 1992 r. nr 316, s. 29).

74 Dyrektywa Rady 92/84/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. UE L z 1992 r. nr 316, s. 29).

75 Zgodnie z art.1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, teks jedn. Dz.U z 2020 poz. 722, dalej: u.p.a.

76 Nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 5.03.2017 r., sygn. III Sa/Łd56/16

zużywanego do produkcji kosmetyków.

Wydaje się, że tak szeroka interpretacja alkoholu etylowego i opodatkowanie akcyzą towarów nieakcyzowych zawierających w składzie alkohol etylowy mogą prowadzić do irracjonalnych rezultatów. W wielu krajach członkowskich z uwagi na powyższe problemy zawęża się normatywnie zakres przedmiotowy alkoholu etylowego. W ślad za tym, słusznym wydaje się postulat, żeby polski ustawodawca doprecyzował na gruncie polskiej ustawy omawiane zagadnienia, w innym wypadku podatnik o konieczności zapłaty podatku akcyzowego od wyrobu nie akcyzowego dowie się od organu podatkowego. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 12 października 2010 r.,⁷⁷ odniósł się właśnie do takiej sytuacji i podkreślił, że *„skoro w treści art. 72 ust. 1 odróżniono wyrób akcyzowy od wyrobu, którego częścią jest wyrób akcyzowy, to prowadzi to do wniosku, że wyrób, do którego produkcji użyto alkoholu etylowego i w związku z tym stał się on częścią tego wyrobu, nie staje się przez to wyrobem akcyzowym zharmonizowanym w postaci alkoholu etylowego”*. Innymi słowy NSA zakwestionował podejście zarówno organów podatkowych jak i sądu I instancji, które próbowały opodatkować wyrób nie akcyzowy zawierający w sobie alkohol etylowy i to jeszcze dwoma różnymi stawkami akcyzy.

Kolejnym ważkim zagadnieniem, które należy poruszyć omawiając tę grupę wyrobów akcyzowych jest kwestia ostatecznie rozstrzygnięta wyrokiem TSUE w sprawie *Asprod sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Celnej w Szczecinie*, w zakresie dopuszczalnych norm zużycia napojów alkoholowych zwolnionych z akcyzy⁷⁸. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu w przedmiocie opodatkowania zharmonizowanym podatkiem akcyzowym alkoholu etylowego zawartego w wyrobach cukierniczych. W spółce ASPROD została przeprowadzona kontrola podczas której organ podatkowy ustalił, iż spółka nie posiada decyzji właściwego organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia napojów alkoholowych do produkcji wyrobów cukierniczych a w związku z ich brakiem w ocenie organu, należało omawiane wyroby opodatkować podatkiem akcyzowym. W tych okolicznościach WSA poprzez zadanie pytania prejudycjalnego starał się ustalić czy art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten stoi na przeszkodzie krajowym uregulowaniom, które uzależniają stosowanie przewidzianego w nim zwolnienia od zharmonizowanego podatku akcyzowego od warunku posiadania przez dany podmiot decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych od tego podatku na mocy rzeczonoego przepisu. Zgodnie z art. 32 ust. 4 pkt 2-4 u.p.a. zwalnia się od akcyzy ze względu na przeznaczenie

⁷⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 października 2010 r., sygn. I GSK 1148/09.

⁷⁸ Postanowienie Trybunału (druga izba) z dnia 3 grudnia 2014 r. (tekst sprostowany postanowieniem z dnia 9 lutego 2015 r), w sprawie C-313/14 mającej za przedmiot wniosek o wydanie na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie postanowieniem z dnia 29 maja 2014 r., w postępowaniu ASPROD sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Szczecinie.

alkohol etylowy skażony, napoje alkoholowe używanego do produkcji octu, produktów leczniczych, olejów eterycznych, mieszanin substancji zapachowych jak i określonych produktów spożywczych. Natomiast w świetle art. 32 ust. 4 pkt 4) u.p.a. *zwalnia się od akcyzy również alkohol etylowy, dla którego podmiot zużywający udowodni zużycie zgodnie z przeznaczeniem – w przypadku przekroczenia norm zużycia alkoholu etylowego, o którym mowa w art. 85 ust. 1 pkt 2 lit. b i ust. 2 pkt 3*. Przepis ten wprowadzono do ustawy akcyzowej z dniem 1 stycznia 2016 r.⁷⁹ i jest on pokłosiem stanowiska TSUE, który w komentowanym wyroku zakwestionował wcześniejsze uregulowania krajowe uzależniające możliwość zwolnienia z akcyzy alkoholu używanego do produkcji wyrobów nie akcyzowych od decyzji organu podatkowego określającej dopuszczalne normy zużycia produktów zwolnionych. Trybunał opierając się na wcześniejszym orzecznictwie stwierdził, „(...) *jakkolwiek państwa członkowskie mogą stosować zwolnienie, o którym mowa w art. 27 ust. 1 lit. f) dyrektywy 92/83, w zależności od wykorzystania danych produktów, to nie mogą jednak uzależnić stosowania tego zwolnienia od przestrzegania przesłanek, w odniesieniu do których nie wykazano (...), że są one niezbędne do zapewnienia prawidłowego i uczciwego stosowania tego zwolnienia oraz zapobiegania uchylaniu się, omijaniu lub naruszaniu przepisów*⁸⁰ (...). Innymi słowy, brak decyzji określającej dopuszczalne normy zużycia nie może pozbawiać przedsiębiorcy możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego. Ponadto Trybunał zwrócił uwagę, na istotę zastosowania preferencji podatkowej polegającej na zwolnieniu z akcyzy, która powinna być zależna od faktycznego przeznaczenia wyrobów akcyzowych (w tym przypadku alkohol etylowy używany był jako składnik służący do wytwarzania wyrobów cukierniczych). Kwestie formalne wprowadzane w ustawodawstwach wewnętrznych krajów członkowskich nie mogą przesłaniać istoty korzystania ze zwolnienia.

W drugim z istotnych wyroków z dnia 13 marca 2019 r.⁸¹ dotyczącym grupy wyrobów zharmonizowanych jakim są alkohol i napoje alkoholowe Trybunał odniósł się do kwestii prawidłowej klasyfikacji wyrobu w oparciu obowiązującą nomenklaturę scaloną, kwestionując tym samym podejście wypracowane w tym zakresie przez polskie sądy i organy podatkowe. Wyrok dotyczył sporu między podatnikiem produkującym napój alkoholowy, który według niego stanowił mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi i kwalifikowany był jako mieszanina piwa o kodzie CN 2203 a organem podatkowym, w ocenie którego należało napój zakwalifikować do pozycji CN 2206, jako napój na bazie pozostałego napoju fermentowanego i napoju bezalkoholowego. Swoje stanowisko organ uzasadniał tym, że skoro głównym składnikiem użytym do wytworzenia napoju był syrop

79 Przepis wprowadzony z dniem 1 stycznia 2016 r. na mocy ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw; Dz. U z 2015 r. poz. 1479.

80 W powyższym wyroku Trybunał oparł się na wcześniejszym orzecznictwie: wyrok Repertoire Culinaire, EU:C:2010:752, pkt 50).

81 Wyrok Trybunału (dziesiąta izba) z dnia 13 marca 2019 r. w sprawie C-195/18 mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim w postępowaniu karnym przeciwko B.S.; www.curia.europa.eu.

glukozowy a nie sód to nie można kwalifikować go do pozycji CN 2203, która obejmuje „piwo otrzymane ze sodu”. Reklasyfikacja przez organ napoju alkoholowego wiązała się rzeczą jasną ze zmianą wysokości stawki podatku akcyzowego na znacznie wyższą.

W świetle powyższego Trybunał musiał ustalić, czy wyrób alkoholowy otrzymany w wyniku fermentacji brzezki, składający się w szczególności z syropu glukozowego i nieznacznej proporcji sodu, może zostać zakwalifikowany jako „piwo otrzymane ze sodu” w rozumieniu pozycji CN 2203. Rozstrzygając prawidłowość klasyfikacji wytwarzanego wyrobu uznał podejście polskich sądów i organów podatkowych za nieuzasadnione. W wydanym wyroku Trybunał stwierdził: *„Artykuł 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych należy interpretować w ten sposób, że półprodukt przeznaczony do zmieszania z napojami alkoholowymi, otrzymywany z brzezki zawierającej mniej składników słodowych niż składników niesłodowych, do którego dodano syrop glukozowy przed procesem fermentacji, można zakwalifikować jako piwo otrzymywane ze sodu, objęte pozycją 2203 nomenklatury scalonej (...) o ile cechy organoleptyczne tego wyrobu odpowiadają cechom organoleptycznym piwa (...)”*. Zaprezentowana wykładnia Trybunału znalazła odzwierciedlenie w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, które w oparciu o powyższy wyrok kwestionują klasyfikację danego wyrobu do odpowiedniej pozycji nomenklatury scalonej dokonaną wyłącznie na podstawie procentowego ustalenia zawartości składników słodowych i niesłodowych⁸².

3. Samochody osobowe.

W zakresie opodatkowania samochodów osobowych polski ustawodawca powielił błędy, które już w 2007 roku zostały zakwestionowane przez TSUE. Samochody osobowe nie są wprawdzie zaliczane do wyrobów akcyzowych zharmonizowanych do których ma zastosowanie dyrektywa rady 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego i zagadnienia związane z ich opodatkowaniem leżą w gestii poszczególnych państw członkowskich. Niemniej opodatkowanie samochodów sprowadzanych z innych krajów członkowskich progresywną stawką akcyzy może naruszać zasadę niedyskryminacji towarów pochodzących z innych państw członkowskich.

W wyroku z dnia 18.01.2007 r. ⁸³(C-313/05, Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie)⁸⁴ Trybunał zakwestionował przepisy polskiej ustawy o podatku akcyzowy w brzmieniu wówczas obowiązującym. Ówczesnie obowiązująca ustawa określała

⁸² Przykładowo wyrok NSA z 7.6.2019 r., I GSK 299/16, Legalis.

⁸³ Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w postępowaniu Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

⁸⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, EU:C:2007:33, <http://curia.eu.int>

wyłącznie stawkę akcyzy w wysokości maksymalnej – 65%, w pozostałym zakresie dając uprawnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych do „zmniejszania” tej stawki w ciągu roku podatkowego. Abstrahując od oczywistej niezgodności z Konstytucją tych przepisów, zauważyć należy, że minister uzyskał całkowitą swobodę w określaniu właściwych stawek. Wysokość stawki zależna była nie tylko od pojemności silnika, ale do końca 2006 r. również od jego wieku, przy czym stawka rosła wraz z tym czynnikiem, co dyskryminowało samochody używane pochodzące z zagranicy. Te sprzedawane w Polsce w ogóle nie podlegały opodatkowaniu, gdyż zazwyczaj były już po pierwszej rejestracji⁸⁵. Taka różnica w opodatkowaniu nie spotkała się z entuzjazmem Trybunału, który wskazał, że przepisy wspólnotowe sprzeciwiają się regulacjom polskim, w zakresie w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym, niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej, podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek.

Podsumowanie:

Zważywszy na kontekst przywołanych w niniejszym referacie spraw należy zauważyć, że wydawane przez TSUE wyroki wiążą materialnie i formalnie w sprawie w której sąd krajowy zwrócił się z pytaniem prejudycjalnym, jednak faktyczny wpływ na stosowanie i stanowienie prawa znacznie wykracza poza jednostkowy charakter sprawy. Zarówno sądy krajowe jak i organy podatkowe uwzględniają tezy zawarte w wyrokach i postanowieniach wyznaczając tym samym kierunki interpretacyjne w podobnych sprawach podatkowych. Ale waga wykładni TSUE znacznie wykracza poza proces stosowania prawa. Niejednokrotnie orzeczenia są dowodem na to, że wykładnia prawa unijnego dokonana przez Trybunał wymusza na polskim ustawodawcy podjęcie działań legislacyjnych mających na celu dostosowanie regulacji wewnętrznych do założeń zharmonizowanego rynku wyrobów akcyzowych. Orzeczenia interpretacyjne Trybunału wywołują co do zasady skutek *ex tunc*. Oznacza to, że tezy w nich zawarte należy uwzględniać także w odniesieniu do stanów faktycznych powstałych przed wydaniem wyroku. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 TWE pokazuje jak zakres konkretnego przepisu powinien być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Należy zatem stosować taką wykładnię przepisu również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku⁸⁶.

85 Praca zbiorowa pod red. W. Modzelewskiego, Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym, wyd. 2, zeszyt 216, Warszawa 2011 r., s. 338.

86 Zob. w szczególności wyroki z dnia 2.02.1988 r., w sprawie 24/86 Blazit, Rec. Str. 379, pkt 27; z dnia 15.12.1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. Str. I-4921, pkt 141 oraz z dnia 10.01.2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb. Orz. Str. I – 199, pkt. 50).

Z uwagi na to, iż część wyroków jest korzystna dla podatników, oznaczać to może weryfikację rozliczeń akcyzowych z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału z mocą wsteczną. Przeanalizowane wyroki unaocznily skalę rozbieżności między polskimi a unijnymi regulacjami w zakresie podatku akcyzowego. Luki prawne, wprowadzanie przez krajowego ustawodawcę dodatkowych, często formalnych, obowiązków na polskich podatników czy wreszcie zbyt szerokie i nieprecyzyjne przepisy pogłębiają niepewność podatników w zakresie prawidłowego wywiązywania się z obowiązków zapłaty podatku akcyzowego. Ustawodawca krajowy dysponując bogatym orzecznictwem TSUE jak i praktyką stosowania regulacji unijnych wypracowaną przez inne kraje członkowskie mógłby dostosować i zaktualizować krajowe regulacje, gdyż część z nich, z pewnością takiej reformy wymaga.

Summary:

National courts as well as tax authorities take into account the arguments contained in the case law of the Court of Justice of the European Union and set directions for interpretation in similar tax matters. The aforementioned case law proves that the interpretation of EU legislation made by the Tribunal forces Polish lawmakers to take legislative actions aimed at adjusting internal regulations to the assumptions of the harmonised excise market. National legislators, having at their disposal the extensive case law of the CJEU and the practice of applying EU regulations developed by other member states, should adapt and update national regulations, as some of them certainly require such reform.

Maciej Cyprian Flis, doktorant

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Aplikant adwokacki

Akcyza na alkohol a polska gospodarka

Summary: The article briefly presents the development of alcohol production in the history of mankind and in Poland. It presents historical conditions and the current shape of the alcohol market and changes it has undergone. It shows the tax revenue from excise tax. The method of alcohol taxation was presented. The final part of the paper presents and evaluates the legislative actions and presents *de lege ferenda* postulates.

Alkohol etylowy towarzyszy ludziom od niepamiętnych czasów. Jest to substancja, która po raz pierwszy pojawiła się już w starożytności, kiedy to ludzkość zaczęła obserwować procesy fermentacji poszczególnych owoców, a wraz z rewolucją neolityczną również zbóż.

Z przekazów historycznych wiemy, że już starożytni wyrabiali produkty zbliżone do piwa, należy tutaj przytoczyć choćby wykopaliska na terenie obecnego Izraela⁸⁷ czy Egiptu⁸⁸. W muzeum Luwr znajdują się gliniane tabliczki sumeryjskie datowane na ok. 4000 lat p.n.e. Przedstawiają one ludzi przygotowujących starożytne piwo, charakteryzowało się innym procesem produkcji od tego współczesnego. Do glinianych naczyń napełnionych wodą wkładano placki, uformowane z wysuszonych ziaren jęczmienia i pszenicy⁸⁹. Wśród historyków są również głosy, że to właśnie piwo, a nie chleb mógł być zjawiskiem generującym powstanie cywilizacji na obszarze żyznego półksiężyca⁹⁰. W późniejszych wiekach w basenie Morza Śródziemnego pojawiła się hodowla winorośli, która w szczególności rozpowszechniła się w cywilizacji greckiej oraz łańciskiej⁹¹.

Przez stulecia w antyku oraz średniowieczu stopniowo alkohol pod postacią wina oraz piwa był coraz bardziej obecny w ludzkim życiu. Wraz z usprawnieniem procesów produkcyjnych alkoholu przybywało coraz więcej i stawał się on towarem coraz lepszej jakości.

Odnosząc się do samego słowa alkohol, jest ono pochodzenia arabskiego. Słowo

87 Journal of Archaeological Science: Reports, Volume 21, October 2018, Pages 783-793

88 <https://archeologia.com.pl/polskie-wykopaliska-w-tell-el-farcha-zmieniły-wizję-początków-cywilizacji-farańskiej/>

89 Przemysław Wiśniewski: Piwa historie niezwykle. Warszawa: Print Shops PREGO – Polska, 1993, s. 38. ISBN 83-85830-00-6.

90 American Anthropologist, New Series, Vol. 55, No. 4 (Oct., 1953), pp. 515-526

91 <https://steemit.com/busyj/@jcdent/wino-w-starożytnej-grecji-i-rzymie> [Dostęp: 20.01.2021]

„alkohol” pochodzi od arabskiego „*al-kuhl*”, czarnego proszku używanego do celów kosmetycznych i medycznych. Kiedy w Andaluzji zetknęli się z nim Europejczycy, zaczęli tę nazwę stosować szeroko do substancji pochodzenia arabskiego, w tym alkoholu⁹².

Sztuka destylacji alkoholu była znana w Europie w XIII w, jednak destylat uzyskiwany w tym czasie wykazywał się skrajnym zanieczyszczeniem⁹³, jego moc wynosiła około 25% alkoholu⁹⁴. Destylaty w XIII i XIV wieku stosowano przede wszystkim w medycynie, alchemii i perfumerii⁹⁵. Do Polski destylacja najprawdopodobniej dotarła wraz z polskimi medykami wracającymi z zagranicznych studiów w Montpellier czy Salerno. Już od XIV w. była nauczana na Uniwersytecie Jagiellońskim⁹⁶.

Przez wieki konsumpcja alkoholu na terenie Polski miała różną strukturę. W średniowieczu do najpopularniejszych alkoholi można zaliczyć przede wszystkim piwo oraz miód pitny. Miód pitny przeważnie spożywały warstwy wyższe⁹⁷, zaś piwo traktowano jako napój powszechny⁹⁸ w pewien sposób alternatywnym do wody, która w tamtym okresie bywała zabójcza dla ludzkiej populacji, ze względu na jej skażenie drobnoustrojami⁹⁹. Obecne było również wino, w tym co ważne „krajowej” produkcji.

Przez wieki struktura spożycia na terenie Polski stopniowo się zmieniała i towarzyszyły temu zmiany wytwórstwa oraz produkcji surowcowej. Winiarstwo i miodosytnictwo stopniowo traciły rynek. Piwo wygrywało prostotą produkcji i ceną oraz brakiem uwarunkowań geograficznych wpływających na możliwość pozyskania surowca.

Produkcję spirytusu początkowo prowadzono w klasztorach, gdyż tylko one dysponowały odpowiednią wiedzą i technologią. Niekwestionowane źródła na spożycie rekreacyjne destylowanego alkoholu w Królestwie Polskim datuje się na początek XVI w.¹⁰⁰. Faktycznym momentem „wejścia wódki na salony” był wiek XVIII¹⁰¹¹⁰².

Wraz z rozwojem społeczeństwa stanowego w Polsce wprowadzone zostało opodatkowanie alkoholu. Pierwsza pojawiła się opłata pod nazwą cyza, uchwalona w Piotrkowie w 1466 i przeznaczona wówczas na pokrycie kosztów poniesionych w czasie wojny z Zakonem Krzyżackim. W Wielkopolsce i Małopolsce czopowe zostało uchwalone

92 <https://nauka.money.pl/artukul/w-poszukiwaniu-zrodel-arabskich-slow.112.0.1466224.html> [Dostęp: 20.01.2021]

93 Simpson S., History and Mythology of Polish Vodka: 1270–2007, „Food and History”, 8 (1), Brepols Publishers NV, 2010, s. 121–148,

94 Gołębiwski Ł., Wódka, Ożarów Mazowiecki: Wydawnictwo Olesiejuk, 2014, ISBN 978-83-274-0406-0.

95 Simpson S., History and Mythology of Polish Vodka...

96 Simpson S., History and Mythology of Polish Vodka...

97 <http://historia-alkoholu.pl/miod-pitny-historia-i-sposob-wyrabiania/> [Dostęp: 20.01.2021]

98 <https://dietycy.org.pl/historia-piwa/> [Dostęp: 20.01.2021]

99 <https://superhistoria.pl/średniowiecze/90114/ci-ktorzy-pili-wode-umierali-czyli-dlaczego-swiat-zaczal-pic-piwo.html> [Dostęp: 20.01.2021]

100 Simpson S., History and Mythology of Polish Vodka...

101 <http://historia-alkoholu.pl/miod-pitny-historia-i-sposob-wyrabiania/> [Dostęp: 20.01.2021]

102 Kuchnia rycka i sarmacka, Olimp Media ISBN: 9788377070215, 2010 rok

w 1479 i było podatkiem od piwa, miodu, wódki¹⁰³, płaconym w miastach królewskich, duchownych i szlacheckich¹⁰⁴. Z podatku początkowo wino było wyłączone, jednak doszło do jego włączenia w XVII wieku. Szlachta za alkohol na własny użytek: warzone u siebie piwo oraz sprowadzane wino i miód z własnych pasiek nie płaciła tego podatku¹⁰⁵. Zwolnienia te nadał Zygmunt I w 1511, a w 1567 Stefan Batory potwierdził, że dochody propinacyjne szlachty pochodzące z ich dóbr ziemskich są nieopodatkowane. Zaś w 1572 r. udzielono szlachcie powszechnego przywileju propinacji w obrębie ich majątków¹⁰⁶.

Czopowe było istotne fiskalnie. Dla browarów wynosiło w zasadzie 1/18, dla szynkarzy zaś 1/18 ceny sprzedaży, niekiedy jednak te kwoty podwajano¹⁰⁷. Wpływy z czopowego stanowiły w 1. połowie XVI w. ok. 1/4 sum podatkowych, a w 2. połowie XVIII w. — ok. 1/3 dochodów państwa. W latach 1773–75 czopowe przyjęło charakter podatku ogólnopaństwowego w wysokości 10%, a później 20% od czystego dochodu z produkcji i sprzedaży piwa, wódki i miodu. Widoczny jest więc mocno ewolucyjny charakter opodatkowania alkoholu. Czopowe zniesiono w Galicji w 1775, zaś w Królestwie Polskim i w zaborze pruskim w 1. połowie XIX w., co oznacza, że swoim istnieniem przetrwało, co prawda niedługo, istnienie Rzeczypospolitej Obojga Narodów¹⁰⁸.

Konsumpcja alkoholu wysokoprocentowego rosła przez wiek XVII i XVIII wśród wyższych klas. Według szacunków w XVIII w. przedstawiciele arystokracji i bogaci mieszczaństwo pili średnio 20 litrów napojów destylowanych (o zawartości alkoholu ok. 30%) na głowę rocznie, podczas gdy chłopci około 3 litrów¹⁰⁹. W Polsce pod trzema zaborami utrzymywano propinację. W części pruskiej propinację zniesiono w 1845 r., w austriackiej w 1889, a rosyjskiej w 1898. Na jej miejsce wprowadzono monopol państwowy¹¹⁰.

Użycie tanich surowców (ziemniaków) i wykorzystanie nowych technologii sprawiło, że cena wódki znacznie spadła. W związku z tym w XIX w. wódka zdołała wyprzeć stopniowo piwo jako napój chłopów. Konsekwencją tego było znaczące zwiększenie pijaństwa¹¹¹.

W 1924 r. utworzono w Polsce Państwowy Monopol Spirytusowy, rektyfikacja była zastrzeżona przez państwo, co zmuszało prywatne firmy do ścisłej współpracy z nim. Produkcja i sprzedaż wódek czystych również leżała w rękach państwa, a to właśnie wódki

103 Jan Głuchowski: Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania: casus akcyza. W: *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*. Leonard Etel, Marcin Tyniewicki (red). Temida 2, 2012, s. 413–420. ISBN 978-83-62813-23-0.

104 Zygmunt Gloger: *Encyklopedia staropolska*. P. Laskauer i W. Babicki, 1900, s. 293–294.

105 Gotfryd B. Lengnich: *B. Lengnicha Prawo pospolite Królestwa Polskiego*. Redakcja Kwartalnika Naukowego, 1836, s. 426

106 Gołębiwski Ł., *Wódka...*

107 Gotfryd B. Lengnich: *B. Lengnicha Prawo pospolite Królestwa Polskiego...*

108 <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/czopowe:3889842.html> [Dostęp: 20.01.2021]

109 Simpson S., *History and Mythology of Polish Vodka...*

110 Wolska B., *History, culture and alcohol: Drinking patterns in Poland and Australia*, Edith Cowan University, 2001.

111 Simpson S., *History and Mythology of Polish Vodka...*

czyste stanowiły 85–90% sprzedaży.

W czasach powojennych cała produkcja była państwowa, aż do 1989 r. W 1949 r. w miejsce dotychczasowej instytucji monopolu powołany został Centralny Zarząd Przemysłu Spirytusowego, a w 1959 r. zastąpiło go Zjednoczenie Przemysłu Spirytusowego i Drożdżowego. Wówczas opracowano i zarejestrowano znak graficzny Polmos, który został przyjęty przez wszystkie zakłady produkcyjne, został spopularyzowany za granicą jako polska marka reprezentująca wszystkie polskie wódki¹¹².

W 1989 r. w związku z przemianami gospodarczymi Ogólnokrajowe Przedsiębiorstwo Przemysłu Spirytusowego Polmos podzielono na 25 przedsiębiorstw z siedzibami w różnych miastach, zaś w 1999 przeprowadzono licytację znaków towarowych¹¹³.

Na terenie obecnej Polski w średniowieczu produkowano wina, lecz produkcja tego typu stopniowo zanikała z powodu zmian klimatycznych, chodzi tu przede wszystkim o ochłodzenie klimatu w XVI i XVII w.¹¹⁴. Jednocześnie przez szereg wieków do Polski były importowane wina niemieckie głównie wina reńskie, ale również mozelskie i frankońskie¹¹⁵. Przyczyniły się one do upadku rodzimego winiarstwa, z powodu konkurencji cenowej¹¹⁶. W XIX i na początku XX w., próbowano bez znaczących efektów zakładać winnice¹¹⁷.

Przemysł winiarski z win owocowych zaczął się rozwijać intensywnie w dwudziestolecie międzywojennym. Za producentami win owocowych przemawiał prosty rachunek ekonomiczny i ogromne sadownicze zaplecze. Według danych z prasy, w 1925 r. działało ok. 50 producentów, a w 1929 już ok. 100. Zazwyczaj charakteryzowali się oni bardziej małą skalą wytwórczości. Z danych przekazywanych prasie przez powstały w 1928 r. Związek Zawodowy Wytwórców Win, w 1929 r. aż 50% win konsumowanych w Polsce stanowiły wina owocowe i miody pitne¹¹⁸. Należy przy tym wskazać, że tak dynamiczny rozwój win owocowych, mógł być spowodowany bardzo sztywnym monopolem spirytusowym państwa.

Z oczywistych względów, rozwój wytwórstwa wina owocowego został zatrzymany w okresie II Wojny Światowej. Jednocześnie, wraz z nastaniem pokoju możliwy był dalszy rozwój tego segmentu przemysłu produkcji alkoholu, a zarazem przetwórstwa owocowego skoncentrowanego na łatwo dostępnych krajowych surowcach. W szczególności należy tu wymienić jabłka, gruszki, porzeczki, wiśnie czy agrest.

112 „Polska wódka” – to 600 lat tradycji. Sześć wieków rozwoju sektora, „Przemysł Fermentacyjny i Owocowo-Warzywny” (10), 2005, s. 31–32.

113 100 lat polskiego winiarstwa, Raport na temat branży winiarskiej w Polsce - historia, analizy, prognozy

114 *Ibidem*

115 <https://winnetradycje.wordpress.com/2015/07/22/wina-frankonskie-czas-odnowic-znajomosc/> [Dostęp: 20.01.2021]

116 100 lat polskiego winiarstwa, Raport...

117 *Ibidem*

118 *Ibidem*

Po odrodzeniu się państwa polskiego rozwój przemysłowej produkcji spoczął na barkach zakładów państwowych. W 1948 r. weszła w życie pierwsza ustawa winiarska. W PRL-u funkcjonowała ściśle określona, stosunkowo nieduża ilość zakładów państwowych. Jednostką nadrzędną nad zakładami winiarskimi było Zjednoczenie Przemysłu Owocowo-Warzywnego. Wina produkowano według, określanych przez nie standardów i wiele z nich trafiało na eksport, również poza kraje RWPG. Należy wskazać na bardzo istotną rzecz która jest obecna w świadomości społecznej do dnia dzisiejszego. W latach 60-tych Ministerstwo Zdrowia ustaliło obowiązek znakowania wyrobów winiarskich, na polskich wyrobach winiarskich musiały być podawane wartości SO₂, czyli siarki. Polska wprowadziła, ten obowiązek przed innymi państwami, jednocześnie wraz z pogarszaniem się jakości wina produkowanego w Polsce w okresie PRL-u wynikłego z niedoboru surowców (cukru) oraz próby zagospodarowania części owoców, które nie nadawały się do przetwórstwa wina te obrosły czarną legendą. Po części była zasadna, jednak nie ze względu na siarkę, lecz upadek procesu technologicznego w którym alkoholizowano wino nawet surówką spirytusową¹¹⁹.

Podsumowując w tzw. „wolną Polskę” wchodziliśmy jako kraj o nietypowym profilu spożycia alkoholu. Popularnością cieszyła się wódka jako napój dominujący. Piwo nie było powszechnie obecne, wina gronowe stanowiły margines spożycia, a wina owocowe miały całkowicie popsutą opinię i stanowiły artykuł dla marginesu społecznego. Co więcej, wspomniane wina owocowe straciły swoją dobrą opinię w ciągu ok. 30 lat gospodarki socjalistycznej.

Obecnie, po 30 latach od transformacji ustrojowej i zainwestowaniu blisko 13 mld złotych Polska jest drugim po Niemczech największym producentem piwa w Unii Europejskiej. Według Browarów Polskich, przemysł piwowarski zapewnia zatrudnienie blisko 160 tys. osób, tworzy wartość dodaną dla gospodarki na poziomie 19,4 mld zł rocznie i zapewnia wpływy do budżetu w wysokości ponad 11 mld zł, czyli ok. 3% dochodów podatkowych państwa ogółem¹²⁰. Należy także wskazać, że branża piwowarska w Polsce wykorzystuje 90% rodzimych surowców. W roku 2017 branża wydała na zakup towarów i usług w Polsce ok. 6,5 mld zł, z czego 5,8 trafiło do polskich dostawców¹²¹.

Zdecydowana większość krajowej produkcji piwa trafia na rynek wewnętrzny. Zdaniem Browarów Polskich, aż 64% zakupów piwa odbywa się w sklepach mało powierzchniowych. Odnosząc się zaś do rynku zewnętrznego, w 2005 roku osiągnął on wartość 134 mln zł, podczas gdy w 2019 roku przekroczył już 800 mln zł. Piwo generuje

119 *Ibidem*

120 Branża Piwowarska i Sektory Powiązane Wobec Pandemii COVID-19, Warszawa, Październik 2020, ZPP i Browary Polskie

121 Podsumowanie analizy wybranych wskaźników wpływu przemysłu piwowarskiego na polską gospodarkę, Deloitte, Warszawa, sierpień 2018

dodatni bilans handlowy, gdyż eksport pięciokrotnie przewyższa import¹²².

Przed pandemią COVID-19 warzeniem piwa w Polsce zajmowało się ponad 310 browarów, z których 22 największe produkowały piwo w 12 województwach. Cała branża browarnicza zatrudnia dzisiaj ok. 10 tysięcy pracowników produkcyjnych. Wiele browarów zlokalizowanych jest we wschodniej części Polski, zaś południowo-wschodnia część Polski to także region z plantacjami chmielu, z którego chętnie korzystają rodzimi przedsiębiorcy¹²³.

Na rynku win owocowych w latach 90-tych panował olbrzymi chaos, powstawało wiele małych firm jednak o niskich kompetencjach produkcyjnych. W 1998 r. opracowano nową ustawę winiarską, a w 2011 r. kolejną. Przez szereg lat nastąpiła konsolidacja rynku oraz intensywny rozwój technologiczny zakładów produkcyjnych w Polsce¹²⁴.

Struktura produkcji przemysłowej wyrobów winiarskich w Polsce jest typowa dla krajów Północnej Europy, czyli dominują w niej fermentowane napoje winiarskie z owoców innych niż winogrona¹²⁵.

Polskie firmy winiarskie zajęły się nie tylko produkcją fermentowanych napojów winiarskich, ale i importem win gronowych oraz ich rozlewem. Aby zaproponować konsumentom wina gronowe atrakcyjne cenowo, producenci zaczęli przywozić wina w specjalnych cysternach i rozlewać je w butelki w Polsce. Takie działania, przy korzystniejszych kosztach robocizny w naszym kraju, pozwalały i nadal pozwalają na redukcję ceny wyrobu finalnego w stosunku do ceny wyrobu gotowego nabywanego poza granicami naszego kraju.

Oznacza to powstanie faktycznie dwóch kategorii przedsiębiorców, z jednej strony znajdują się firmy winiarskie zajmujące się produkcją z owoców oraz rozlewem wina na terenie polski, a z drugiej znajdują się przedsiębiorcy oraz spółki zajmujące się importem chętniej wybieranych win zabutelkowanych.

Jednocześnie trendy do tej pory obecne w Polsce i to nawet od stuleci ulegają pewnemu zaburzeniu, gdyż rośnie produkcja wina gronowego. W Polsce w 2018 r. do ewidencji KOWR zgłoszonych zostało 230 producentów. W 2018 r. sumaryczna wielkość winnic wyniosła w Polsce 394,84 ha, w tym z przeznaczeniem na wino - 300,57 ha. W roku gospodarczym 2018/2019 zadeklarowano produkcję 12 716,48 hl wina, z czego 7 761,53 hl stanowiły wina białe¹²⁶. Zgodnie z danymi krajowymi, wypijaliśmy ok. 6,8 l wszystkich

122 Branża Piwowarska i Sektory Powiązane....

123 *Ibidem*

124 100 lat polskiego winiarstwa, Raport...

125 *Ibidem*

126 Rynek wina w 2018 r., Polska Rada Winiarstwa, s 1

wyrobów winiarskich, z czego wina gronowe stanowiły połowę¹²⁷. W 2019 r. zgłoszono 294 producentów, zaś sumaryczna wielkość winnic wyniosła w Polsce 475,35 ha, w tym z przeznaczeniem na wino - 448,15 ha. W roku gospodarczym 2019/2020 zadeklarowano produkcję 14 361,34 hl wina, z czego 8 529,95 hl stanowiły wina białe. w 2020 na który jeszcze nie są opublikowane pełne dane KOWR zgłosiło się 330 producentów, sumaryczna wielkość winnic wyniosła w Polsce 547,27 ha¹²⁸.

W PRL wódka stanowiła 92 proc. spożycia, piwo zaś 6 proc., a wino 2 proc. Do tego na początku lat 80. mogło istnieć aż do liczby 150 tys. bimbrowni. Według szacunków nawet 50 proc. wypijanych napojów wysokoprocentowych stanowił samogon. Konsumpcja czystego alkoholu na przełomie lat 60. i 70. rosła w tempie blisko 1 litra rocznie na głowę mieszkańca. Szczyt konsumpcji przypadł na rok 1981, kiedy statystyki Światowej Organizacji Zdrowia zanotowały ponad 11 litrów czystego alkoholu przypadających na jednego mieszkańca Polski i było to oparte na oficjalnych danych, dodając bimbrowi przeciętny Polak pił ponad 20 litrów czystego alkoholu rocznie¹²⁹.

Obecnie branża napojów spirytusowych zatrudnia ponad 5 tysięcy pracowników oraz pośrednio 89 tysięcy. W roku 2016 wpłaciła do sektora finansów publicznych ponad 12,5 mld zł, głównie z tytułu podatku akcyzowego i podatku VAT. Z gospodarczego punktu widzenia jest jednym z istotnych odbiorców produkcji rolnej, przetwarzającym rocznie 750 tysięcy ton zbóż oraz 50 tysięcy ton ziemniaków, zaś sprzedaż napojów spirytusowych na eksport generowała przychód w wysokości ponad 700 mln zł rocznie¹³⁰. Niestety jednocześnie faktem jest, że produkcja spirytusu często nie odbywa się w Polsce, na terenie naszego kraju odbywa się często jedynie rektyfikacja¹³¹. Tak jak branża piwowarska pozwala małym sklepom łatwiej konkurować z wielkimi międzynarodowymi sieciami handlowymi¹³².

W 2016 roku wartość eksportu napojów spirytusowych według Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej wyniosła 176 mln euro. Polskie napoje spirytusowe trafiają przede wszystkim do państw Unii Europejskiej (w 2016 r. 60,1 proc.), a w drugiej kolejności do krajów rozwiniętych, m.in. do USA i Kanady (28,4 proc.). Według IERiGŻ, w porównaniu z 2012 rokiem¹³³.

127 *Ibidem*

128 <https://www.kowr.gov.pl/interwencja/wino> [Dostęp: 20.01.2021]

129 Alkohol w Polsce kontekst społeczny, rynkowy i legislacyjny, Opracowanie zbiorcze pod redakcją zespołu prof. Andrzeja M. Fala, WARSZAWA 2020, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, s. 7 i 8

130 PRODUKCJA I RYNEK NAPOJÓW SPIRYTUSOWYCH WZGLĘDEM POZOSTAŁYCH NAPOJÓW ALKOHOLOWYCH, Analiza otoczenia prawnego, gospodarczego i społecznego, Fundacja Republikańska, Warszawa, czerwiec 2017 r.

131 PRZEMYSŁ SPIRYTUSOWY W POLSCE, POTRZEBNY GOSPODARCE, MOCNO WPISANY W NASZĄ KULTURĘ I HISTORIĘ, WEI, Warszawa 2019

132 PRODUKCJA I RYNEK NAPOJÓW SPIRYTUSOWYCH...

133 PRZEMYSŁ SPIRYTUSOWY W POLSCE, POTRZEBNY GOSPODARCE...

Dość nową kategorią na polskim rynku alkoholowym stał się cydr. Jego produkcja historycznie, a także w trakcie kilkunastu lat „wolnej Polski” stanowiła niszę. Rozwój produkcji cydru przypada na okres pogarszania się polskich relacji z Rosją. Polska posiada obecnie ogromne zaplecze surowcowe, jednocześnie nie posiada ona ugruntowanych tradycji produkcji, ani rozpoznawalnych regionalnie lub kontynentalnie marek. Rodzimi producenci rozwijają produkcję, jednak rynek cydru w Polsce jest przedmiotem ciągłych kontrowersji związanych z wątpliwościami co do potencjału jego rozwoju i jego optymalizacji.

Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹³⁴ w swoim rozdziale drugim reguluje opodatkowanie szeroko pojętych wyrobów alkoholowych. Zgodnie z art. 92 tej ustawy do napojów alkoholowych w rozumieniu tej ustawy zalicza się alkohol etylowy, piwo, wino napoje fermentowane oraz wyroby pośrednie.

Z tytułu podatku akcyzowego od alkoholu etylowego do budżetu państwa wpłynęło w 2019 r. 8,3 mld zł, zaś przez 10 miesięcy 2020 r. 7 mld. Z akcyzy na wino, napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich wpłynęło w 2019 r. 392 mln zł, zaś przez 10 miesięcy 2020 r. 340 mln. Akcyza na piwo wygenerowała w 2019 r. 3,35 mld zł, zaś przez 10 miesięcy 2020 r. 3 mld¹³⁵.

Do alkoholu etylowego w rozumieniu ustawy zgodnie z jej art. 93 zalicza się wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 (alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu $\geq 80\%$ obj.; alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe o dowolnej mocy skażone) i 2208[Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu $< 80\%$ obj.; wódki likiery i pozostałe napoje spirytusowe (z wył. preparatów alkoholowych złożonych w rodzaju stosowanych do produkcji napojów)], nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej; wyroby objęte pozycjami CN 2204 (Wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy częściowo sfermentowany i o rzeczywistej mocy alkoholu $> 0,5\%$ obj. lub moszcz gronowy z dodatkiem alkoholu o rzeczywistej mocy alkoholu $> 0,5\%$ obj.), 2205 (Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi) i 2206 00 (Cydr (cidr) perry miód pitny i pozostałe napoje fermentowane oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych gdzie indziej niesklasyfikowane (z wył. piwa wina ze świeżych winogron moszczu gronowego wermutu i pozostałych win ze świeżych winogron aromatyzowanych roślinami lub substancjami aromatycznymi), o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości; napoje

134 Dz.U.2020.722 t.j.

135 Dane Ministerstwa Finansów

zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy. Oczywiście w większości przypadków intuicyjnie myślimy o wódce. Do tej kategorii należą jednak rumy, whisky i inne alkohole o określonym stężeniu procentowym.

Piwo rozumiemy intuicyjnie jako napój ze słodu, chmielu, drożdży i wody, co pokrywa się np. *Reinheitsgebot* - niemieckim prawem czystości piwa. Jednak tak jak Niemieckie prawo czystości uznano, za dyskryminujące w sprawie *Brasserie*¹³⁶, tak samo istota samego piwa nie jest całkowicie czysta. Należy tu choćby wspomnieć o tym, że rodzą się pewne wątpliwości co do piwnego charakteru niektórych wyrobów, jak np. piw dodatkowo dosładzanych czy powstających ze składników takich jak np. syrop glukozowo-fruktozowy. Na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, nie występuje obecnie taki problem normatywny, gdyż wyroby te spełniają legalną definicję zawartą w art. 94 ustawy. Zgodnie z treścią przepisu piwem w rozumieniu ustawy są wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2203 00 (Piwo otrzymywane ze słodu) oraz wszelkie wyroby zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, objęte pozycją CN 2206 00 [Cydr (cidr) perry miód pitny i pozostałe napoje fermentowane oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych gdzie indziej niesklasyfikowane (z wył. piwa wina ze świeżych winogron moszczu gronowego wermutu i pozostałych win ze świeżych winogron aromatyzowanych roślinami lub substancjami aromatycznymi)], jeżeli rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% objętości¹³⁷. Obecna jest sprzedaż napojów będących mieszaninami, należy tu choćby przytoczyć przykład marki, która reklamuje się jako wynaleziona przez pewnego arystokratę. W całej Europie występuje ona, jako cydr, jednak na naszym rodzimym rynku klasyfikuje się do kategorii piwa. Oczywiście może to być spowodowane kwestiami technologicznymi oraz ewentualnymi preferencjami konsumentów, jednak pewne znaczenie może mieć fakt preferencji w zakresie wyłączenia z zakazu reklamy w ustawie z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi ujęty w art. 13¹.

Wino, napoje fermentowane oraz wyroby pośrednie stanowią kategorię nieco bardziej tajemniczą. Osoba postronna powie, że wino to napój z winogron, jednak kwestia się komplikuje w przypadku win wytwarzanych z owoców. Winem w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym jest: wino niemusujące – wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 (Wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy częściowo sfermentowany i o rzeczywistej mocy alkoholu > 0 5% obj. lub moszcz gronowy z dodatkiem alkoholu o rzeczywistej mocy alkoholu > 0 5% obj.) i 2205 (Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami

136 Wyrok Trybunału z dnia 5 marca 1996 r. W sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur SA https://curia.europa.eu/arrets/TRA-DOC-PL-ARRET-C-0046-1993-200406772-05_00.html [Dostęp: 20.01.2021]

137 Dz.U.2020.722 tj.

aromatycznymi), z wyjątkiem wina musującego określonego w pkt 2: o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 15% objętości, pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji, albo o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 15% objętości, lecz nieprzekraczającej 18% objętości, pod warunkiem że nie zawierają żadnych dodatków wzbogacających oraz że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji; wino musujące – wszelkie wyroby oznaczone kodami CN 2204 10 (Wino musujące ze świeżych winogron), 2204 21 [Wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy z fermentacją nierozpoczętą lub zatrzymaną przez dodanie alkoholu w pojemnikach o objętości ≤ 2 l (z wył. win musujących)], 2204 29 10 [Wina ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi w butelkach z korkami „grzybkowymi” przytrzymywanymi przewiązkami lub zapięciami o objętości > 2 l; wina dostarczane w inny sposób pozostające w wyniku obecności ditlenku węgla w roztworze pod ciśnieniem ≥ 1 bar ale < 3 bary mierzonym w temperaturze $20\text{ }^{\circ}\text{C}$ w pojemnikach o objętości > 10 l (z wył. win musujących)] oraz objęte pozycją 2205 (Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), które łącznie spełniają następujące warunki: znajdują się w butelkach zaopatrzonych w kork w kształcie grzybka, umocowany za pomocą węzłów lub spinek, albo cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze, mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającą 15% objętości, cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji. Na podstawie obecnie obowiązujących przepisów, wino owocowe, przytaczane we wcześniejszej części referatu, nie jest winem w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Wszelkiej maści wyroby nie pochodzące z winogron i nie będące winem w rozumieniu art. 95 ustawy, stanowią przedmiotowe wypełnienie kategorii rozumianej jako wyroby fermentowane jeżeli mają odpowiednio niskie stężenie alkoholu. Napojami fermentowanymi w rozumieniu ustawy są musujące napoje fermentowane – wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2206 00 [Cydr (cidr) perry miód pitny i pozostałe napoje fermentowane oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych gdzie indziej niesklasyfikowane (z wył. piwa wina ze świeżych winogron moszczu gronowego wermutu i pozostałych win ze świeżych winogron aromatyzowanych roślinami lub substancjami aromatycznymi)] oraz wyroby oznaczone kodami CN 2204 10 (Wino musujące ze świeżych winogron), 2204 21 [Wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy z fermentacją nierozpoczętą lub zatrzymaną przez dodanie alkoholu w pojemnikach o objętości ≤ 2 l (z wył. win musujących)], 2204 21 [Wino ze świeżych winogron włącznie

z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy z fermentacją nierozpoczętą lub zatrzymaną przez dodanie alkoholu w pojemnikach o objętości ≤ 2 l (z wył. win musujących)], 2204 29 10 [Wina ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi w butelkach z korkami „grzybkowymi” przytrzymywanymi przewiązkami lub zapięciami o objętości > 2 l; wina dostarczane w inny sposób pozostające w wyniku obecności ditlenku węgla w roztworze pod ciśnieniem ≥ 1 bar ale < 3 bary mierzonym w temperaturze 20 °C w pojemnikach o objętości > 10 l (z wył. win musujących)] i objęte pozycją 2205 (Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), niewymienione w art. 95, które znajdują się w butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka, umocowany za pomocą węzłów lub spinek, albo cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze, oraz mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającą 13% objętości, albo mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 13% objętości, lecz nieprzekraczającą 15% objętości- pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji; niemusujące napoje fermentowane – niebędące musującymi napojami fermentowanymi określonymi w pkt 1 – wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 (Wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gronowy częściowo sfermentowany i o rzeczywistej mocy alkoholu $> 0,5\%$ obj. lub moszcz gronowy z dodatkiem alkoholu o rzeczywistej mocy alkoholu $> 0,5\%$ obj.) i 2205 (Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi), z wyjątkiem wyrobów określonych w art. 95 ust. 1, oraz wyroby objęte pozycją CN 2206 00 [Cydr (cidr) perry miód pitny i pozostałe napoje fermentowane oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych gdzie indziej niesklasyfikowane (z wył. piwa wina ze świeżych winogron moszczu gronowego wermutu i pozostałych win ze świeżych winogron aromatyzowanych roślinami lub substancjami aromatycznymi)], z wyjątkiem wszelkich wyrobów określonych w art. 94 ust. 1: o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 10% objętości, albo o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 10% objętości, lecz nieprzekraczającej 15% objętości- pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji.

Kategoria wyrobów pośrednich stanowi obok kategorii wyrobów fermentowanych z punktu widzenia porządku przedmiotowego ustawy ogromne dobrodziejstwo, gdyż zbiera wszystkie wyroby, których nie da się zakwalifikować, do poprzednich pozycji. Wyrobami pośrednimi w rozumieniu ustawy są wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 22% objętości, objęte pozycjami CN 2204 (Wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz

gronowy częściowo sfermentowany i o rzeczywistej mocy alkoholu > 0 5% obj. lub moszcz gronowy z dodatkiem alkoholu o rzeczywistej mocy alkoholu > 0 5% obj.), 2205 (Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi) i 2206 00 [Cydr (cidr) perry miód pitny i pozostałe napoje fermentowane oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych gdzie indziej niesklasyfikowane (z wył. piwa wina ze świeżych winogron moszczu gronowego wermutu i pozostałych win ze świeżych winogron aromatyzowanych roślinami lub substancjami aromatycznymi)], z wyjątkiem wyrobów określonych w art. 94–96.

W przypadku alkoholu etylowego podstawą opodatkowania zgodnie z art. 93 ust. 3 i 4 jest liczba hektolitrów alkoholu etylowego 100% vol. w temperaturze 20°C zawartego w gotowym wyrobie. Stawka akcyzy na alkohol etylowy wynosi 6275,00 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego 100% vol. zawartego w gotowym wyrobie.

W przypadku piwa, zgodnie z art. 94 ust. 3 i 4 podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato. Stawka akcyzy na piwo wynosi 8,57 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu. Skala Plato to metoda do określenia gęstości brzożki (zawartości ekstraktu), z której powstało piwo¹³⁸. Stopnie Plato wskazują, w jakim stosunku wobec siebie pozostają masa ekstraktu brzożki podstawowej oraz masa całej brzożki. Jak wskazano wyżej przyjęta została w Polsce się jako podstawa do określania opodatkowania piwa. W przypadku najpopularniejszego stylu piwa, czyli *lagera*, mają one około 10 Plato¹³⁹, oznacza to, że od jednego hektolitra akcyza może wynieść 85,7 zł. Generalnie im „cięższe” piwo, tym wyższa akcyza np. porter bałtycki ma plato oscylujące od kilkunastu do trzydziestu kilku stopni.

Wino ma podstawę opodatkowania w postaci liczby hektolitrów gotowego wyrobu, zaś stawka akcyzy na wino wynosi 174,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu.

Podstawą opodatkowania napojów fermentowanych jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu. Stawka akcyzy na napoje fermentowane wynosi na cydr i perry o kodach CN 2206 00 31 (Cydr i perry musujące), 2206 00 51 (Cydr i perry niemusujące w pojemnikach o objętości ≤ 2 litry) oraz 2206 00 81 (Cydr i perry niemusujące w pojemnikach o objętości > 2 litry), o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu nieprzekraczającej 5,0% objętości – 97,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu, zaś na pozostałe napoje fermentowane – 174,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu. Oznacza to faktyczne zróżnicowanie kategorii napojów fermentowanych i wyraźną preferencję dla cydru, względem np. win owocowych. Faktyczny poziom opodatkowania cydru, jest na poziomie odpowiadającym najpowszechniejszemu piwu.

138 *Ibidem*

139 <https://browarparagraf.com/2015/02/akcyza-od-piwa-liczymy-stawke/> [Dostęp 20.01.2021]

Podstawą opodatkowania wyrobów pośrednich jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu. Stawka akcyzy na wyroby pośrednie wynosi 350,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu.

Wyraźnie widać, że skala opodatkowania co do zasady podąża za stężeniem alkoholu, z wyjątkiem piwa, gdzie obowiązuje skala Plato. Nie oznacza to, że akcyza płacona jest w pełnej wysokości. W przypadku małych browarów istnieje preferencja. Określona została ona w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego¹⁴⁰. W ostatnim czasie w rozporządzeniu zostały dokonane niewielkie zmiany. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego¹⁴¹ zmieniło w sposób liczenie limitu zwolnienia. Obecnie tak jak i poprzednio funkcjonuje limit 200 000 hl łącznie wyprodukowanego piwa, aby móc korzystać z 50% zwolnienia z akcyzy. Jako piwo łącznie wyprodukowane liczyło się również piwo rozlane w browarze np. pochodzące z innego browaru. Po zmianie piwo rozlane w browarze niewyprodukowane w nim, nie jest wliczane do limitu zwolnienia. Dzięki temu małe browary mogą wyprodukować więcej piwa z niższą stawką akcyzy w ramach zwolnienia, a rozlew już wyprodukowanego piwa może się odbywać częściej w Polsce. W czerwcu 2020 r. weszło w życie rozporządzenie wprowadzające ułatwienie w podatku akcyzowym dla browarów i gastronomii. Zasada była prosta, browary odbierają przeterminowane piwo z lokali, niszczą je i mogą obniżyć sobie podatek akcyzowy. Rozwiązanie to funkcjonowało jednak w ograniczonym czasie. Od czerwca do końca lipca 2020 r, można było niszczyć piwo, a do grudnia obniżyć podatek z tego tytułu. Zostało wydane jednak Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego¹⁴² przedłużyło ono stosowanie zwolnienia dla przeterminowanych piw. Podatnik, który zniszczy przeterminowane piwo do końca miesiąca po odwołaniu stanu epidemii, może skorzystać ze zwolnienia. Jednocześnie obniżenia akcyzy będzie można dokonać najpóźniej do końca 6. miesiąca następującego po miesiącu, w którym odwołano stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii. Tego typu działanie było postulowane przez branżę¹⁴³.

W obecnie zaistniałym stanie faktycznym na rynku alkoholowym oraz polskiej gospodarce można sformułować kilka postulatów *de lege ferenda*, jednak wiele z nich nie ma charakteru czysto akcyzowego. Należy wskazać, że branża która obecnie jest najbardziej przystępna dla przedsiębiorców jest to branża piwowarska.

140 Dz. U. poz. 2525, z 2019 r. poz. 2002 oraz z 2020 r. poz. 985 i 1852

141 Dz. U. poz. 2381, z 2020 r.

142 Dz. U. poz. 2388, z 2020 r.

143 Branża Piwowarska i Sektory Powiązane...

Przy tworzeniu ułatwień dla branż, których wyroby są wrażliwe na działalność szarej strefy należy być wyjątkowo ostrożnym, aby uczciwie działającym przedsiębiorcom nie stworzyć przestępczej konkurencji. Tak samo obniżki stawek podatkowych, nie powinny mieć miejsca, jeśli nie uzasadniają ich nadzwyczajne okoliczności. W przeszłości postulowano, aby opodatkowanie danej działalności było wprowadzane możliwie szybko, aby branże przyzwyczajały się do funkcjonowania w warunkach opodatkowania i przy wprowadzaniu nie miało destrukcyjnego charakteru¹⁴⁴.

Zasadnym wydaje się być, aby skoro cydr jest opodatkowany na zbliżonym poziomie do piwa i za jego produkcją przemawia interes polskich rolników, została równana jego sytuacja prawna z piwem pod innymi względami. Należałoby rozważyć przyznanie analogicznych jak ma to miejsce w przypadku piwa możliwości reklamy, a także ewentualnie zniesienie obowiązku banderolowania, gdyż może on wywoływać u konsumentów skojarzenia z alkoholami o wyższym stężeniu jak wina czy wódki. Są to rozwiązania nie pływające na opodatkowanie, a mogące rozwiązać obecne problemy polskiego cydrownictwa, a także sadownictwa. Obniżenie stawki akcyzy na cydr powinno być brane pod uwagę w ostatniej kolejności.

W branży alkoholi mocnych można stworzyć instrument delikatnie zmieniający strukturę rynku, a także wspomagający polskich rolników i lokalne tradycje. Tego typu rozwiązaniem mogą być małe gorzelnie działające w warunkach zbliżonych do zwolnień jak w przypadku małych browarów. Należy być jednak ostrożnym przy projektowaniu regulacji ich działania, aby nie stworzyć furtki do legalizacji alkoholu przestępczego pochodzenia oraz aby alkohol pochodzący z zagranicznych małych gorzelnii nie „zalał” naszego rynku.

Istnieje również ogromny, lecz niewykorzystany potencjał w rynku win owocowych. W obecnym stanie prawnym są one wyżej opodatkowane względem win gronowych. Zasadnym jest podjęcie działań mających na celu zmianę dotychczasowego stanu prawnego, choćby ze względu na potencjał produkcyjny naszej gospodarki w sektorze sadowniczym. W przypadku win owocowych, preferencja mogłaby mieć charakter fiskalny, aby odróżnić je od innych napojów fermentowanych, na podobnej zasadnie jak ma to miejsce w przypadku cydru. Zasadnym jest, aby wprowadzić kryterium jakościowe zawartości owoców czy ingerencji w proces fermentacji, tak aby produkt mający korzystną stawkę miał tym rekompensowane wysokie koszty wytworzenia. Pierwszym krokiem w tym kierunku powinno być, stworzenie odpowiedniej kategorii w Nomenklaturze Scalonej.

W dobie pandemii koronawirusa małe browary miały problemy ze zbyciem piwa. Zasadnym jest podjęcie dyskusji, nad zasadnością funkcjonowania zakazu sprzedaży alkoholu przez Internet, a także sprzedaży na wynos w punktach gastronomicznych.

Mogłoby to być szybką i konkretną pomocą dla firm sektora gastronomicznego oraz małych browarów regionalnych i rzemieślniczych. W przypadku sprzedaży internetowej jest to także postulat samej branży piwowarskiej¹⁴⁵.

Podsumowując należy stwierdzić, że wytwórczość i sprzedaż alkoholu stanowi znaczny udział naszej krajowej gospodarki. Widocznym jest, że przez lata zmieniały się trendy. Jednocześnie w przedstawionych powyżej informacji historycznych, faktów związanych z technologią produkcji oraz ciężarem opodatkowania, widać że ten ostatni nie jest elementem o tak wysokim znaczeniu jako mógłby się wydawać. Zyski wpływające z tytułu podatku akcyzowego nie powinny przysłaniać pozostałych aspektów, gdyż preferencje, w szczególności dla małej wytwórczości mogą zostać zrekomensowane na innych polach np. rozwoju obszarów rolniczych. Zasadnym jest, aby wprowadzić ułatwienia prowadzące do zwiększania jakości produkcji i wspierania małych podmiotów. Być może taki krok, będzie prowadzić do zmiany struktury spożycia oraz dalszego wzrostu kultury konsumpcji alkoholu w naszym kraju.

dr Jakub Chowaniec

Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Zużycie własnego produktu energetycznego w świetle zasady opodatkowania konsumpcji podatkiem akcyzowym (wybrane zagadnienia na gruncie prawa unijnego)

1. Uwagi wstępne

Podatek akcyzowy należy do najstarszych danin publicznych pobieranych do dziś na świecie i stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetowych wielu państw, ustępując na tym polu jedynie powszechnemu podatkowi obrotowemu w przypadku Polski. Akcyza jest podatkiem obciążającym konsumpcję, nierzadko jest wręcz określana mianem podatku konsumpcyjnego, ponieważ nakładana jest na ściśle określone towary, a jej rzeczywisty ciężar ekonomiczny ponosi konsument, który je nabywa w celu zaspokojenia swoich potrzeb. W tym aspekcie podatek konsumpcyjny stanowi szczególny rodzaj podatku obrotowego¹⁴⁶. Co więcej, podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, stanowiącym element cenotwórczy wyrobu, którego danina ta dotyczy¹⁴⁷. Istotą jednofazowości podatku akcyzowego jest jednokrotne pobranie go od pełnej wartości towaru na określonym etapie obrotu, co eliminuje negatywny efekt lawiny podatkowej, charakterystyczny dla podatku wielofazowego brutto¹⁴⁸. Akcyza jest również podatkiem selektywnym, gdyż swoim przedmiotem obejmuje czynności dotyczące enumeratywnie wymienionych dóbr, które zaliczają się albo do artykułów masowego spożycia (np. napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, paliwa, energia elektryczna czy historycznie sól lub zapałki) albo do artykułów uznanych za luksusowe (np. samochody osobowe czy historycznie łodzie, jachty, perfumy)¹⁴⁹.

Cechą charakterystyczną podatku akcyzowego jest przierzucalność jego ciężaru ekonomicznego, dlatego że w zdecydowanej większości przypadków to nie producent (ani nie dystrybutor, pośrednik handlowy czy sprzedawca detaliczny) jest ich finalnym

146 E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, tom III Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź, 1985, s. 122 i 129.

147 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 568.

148 *Ibidem*, s. 510.

149 E. Wojciechowski wyróżniał dobra konsumpcji niezbędnej jak i zbędne czy luksusowej, zastrzegając przy tym, że wyznaczenie granicy między poszczególnymi rodzajami konsumpcji jest bardzo trudne. Szerzej: E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe (w:) System instytucji...*, s. 122.

konsumentem. Intencją ustawodawcy, zarówno na poziomie unijnym jak i krajowym, jest bowiem efektywne obciążenie fiskalne podmiotu konsumującego dany wyrób podlegający reżimowi akcyzy¹⁵⁰, co znajduje również swoje potwierdzenie normatywne, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania. Przerzucenie ciężaru podatku jest procesem gospodarczym polegającym na zmianie ceny sprzedawanego towaru w taki sposób, aby majątek ani dochód podatnika nie zostały uszczuplone w wyniku zapłaty podatku¹⁵¹. Tym samym podatnik antycypuje ciężar podatku akcyzowego przypadający na nabywcę danego towaru i jego kwotę dolicza do ceny, a w efekcie podatek pobierany jest „u podatnika” a nie „od podatnika”¹⁵². Nie zmienia to jednak faktu, iż zanim dany wyrób akcyzowy dotrze do finalnego nabywcy-konsumenta, będzie uprzednio przedmiotem kilku faz obrotu nim (już po opodatkowaniu akcyzą), co wymusi przejściowe obciążenie podatkiem samego podatnika. Dlatego też im bliżej samej konsumpcji wyrobu akcyzowego pojawi się zobowiązanie podatkowe, tym bardziej zasada neutralności w stosunku do przedsiębiorców będzie zrealizowana a w związku z tym uwidoczni się jego konsumpcyjny charakter. Z drugiej strony należy zauważyć, iż im bliżej konsumpcji wyrobu akcyzowego, tym trudniej jest kontrolować okoliczności determinujące powstanie zobowiązania podatkowego i tym bardziej rozproszony jest rynek wyrobów akcyzowych, co powoduje, iż z przyczyn technicznych podatek łatwiej i efektywniej jest pobrać przy źródle produkcji wyrobu akcyzowego.

Może się również zdarzyć sytuacja, w której sam producent wyrobu akcyzowego stanie się jego konsumentem, gdyż wykorzysta wyprodukowane przez siebie wyroby do produkcji innych wyrobów lub na własne cele (np. zasilanie wyprodukowaną przez siebie energią elektryczną biur i pomieszczeń swojego przedsiębiorstwa czy wykorzystanie wyprodukowanego oleju do procesów grzewczych). W takim przypadku pojawia się pytanie o rzeczywisty zakres konsumpcji, szczególnie w przypadku wytworzenia nowego wyrobu końcowego, który trafi do finalnych nabywców i również powinien zostać objęty zakresem podatku akcyzowego.

Celem niniejszego opracowania jest analiza przepisów prawa unijnego, obejmujących problematykę opodatkowania zużycia własnego wyrobu akcyzowego w podatku akcyzowym oraz wybranych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przedmiotowym

150 K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007, s. 24.

151 *Ibidem*, s. 25.

152 E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe (w:) System instytucji...*, s. 123-124.

aspekcie, na przykładzie produktów energetycznych¹⁵³.

2. Regulacje dotyczące zużycia własnego wyrobu energetycznego

Zasada opodatkowania konsumpcji w unijnym systemie podatku akcyzowego wynika z art. 1 i art. 7 Dyrektywy 2018/118/WE¹⁵⁴. Zgodnie z art. 7 ust. 1 przedmiotowej dyrektywy podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Poprzez dopuszczenie do konsumpcji rozumieć należy:

- opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;
- przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego;
- produkcja wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcja niezgodna z przepisami;
- import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Należy podkreślić, że za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego¹⁵⁵. Przywołane powyżej przepisy ustanawiają jeden moment poboru podatku (tj. moment dopuszczenia do konsumpcji), a w rezultacie zasadę jednofazowości podatku akcyzowego, ustalając moment poboru tego podatku na moment wystąpienia jednego z opisanych w tym przepisie zdarzeń¹⁵⁶. Ponadto preambuła Dyrektywy 2018/118/WE jako dyrektywę jej

153 Przepisy prawa unijnego (w tym 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. U. UE L z dnia 31 października 2003 r. Nr 283 s. 51 z późn. zm., posługują się pojęciem „produktu energetycznego” w odróżnieniu od polskiej ustawy o podatku akcyzowym (Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 722 z późn. zm.), która używa pojęcia „wyrobu energetycznego”. Z uwagi na fakt, iż niniejsze opracowanie dotyczy prawa unijnego, stosowane będzie pojęcie „produktu energetycznego”.

154 Dyrektywa Rady 2018/118/WE z dnia 16 grudnia 2018 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE L z dnia 14 stycznia 2019 r. nr 9, str. 12 z późn. zm.), dalej: „Dyrektywa 2018/118/WE”.

155 Art. 7 ust. 4 Dyrektywy Rady 2018/118/WE.

156 K. Flis, *Przepisy wspólnotowe (w:) Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, red. T. D. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2014.

wykładni wskazuje zasadę opodatkowania konsumpcji¹⁵⁷. Tym samym należy podzielić zasadność tezy, że efektywnie nie powinno dochodzić do nakładania akcyzy w sytuacjach, gdy nie występuje rzeczywista konsumpcja wyrobu akcyzowego, co wynika z wykładni art. 1 Dyrektywy 2008/118/WE¹⁵⁸ poczynionej na podstawie jej preambuły. Taka konstrukcja prawna sprawia, że ogół regulacji determinujących zakres opodatkowania i moment powstania obowiązku oraz zobowiązania podatkowego odnosi się do zjawisk i stanów faktycznych stanowiących rzeczywistą konsumpcję danego wyrobu¹⁵⁹.

W przypadku produktów energetycznych, fundamentalne znaczenie dla harmonizacji norm prawnopodatkowych w poszczególnych państwach członkowskich ma Dyrektywa Rady 2003/96/WE¹⁶⁰. Zgodnie z art. 1 przedmiotowej dyrektywy, unijny prawodawca stwierdza, że państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą, co oznacza, iż energia elektryczna nie stanowi produktu energetycznego w rozumieniu dyrektywy. Wykładnię tę potwierdza art. 2 Dyrektywy 2003/96/WE, wyszczególniając poszczególne produkty energetyczne, do których konsekwentnie nie została zaliczona energia elektryczna, natomiast w ust. 2 art. 2 wskazane zostało, iż Dyrektywa 2003/96/WE ma również zastosowanie do energii elektrycznej. Ergo, Dyrektywa 2003/96/WE ma zastosowanie do produktów energetycznych oraz (oddzielnie ujętej) energii elektrycznej. Dodatkowo wskazać należy, iż stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 pkt 4 Dyrektywy 2003/96/WE, nie znajdzie ona zastosowania m.in. do produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania; okoliczności te będą miały znaczenie w dalszej części niniejszego opracowania.

Jednakże kluczowym przepisem regulującym problematykę zużycia własnego produktu energetycznego jest art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE¹⁶¹, który wyszczególnia trzy różne aspekty wyjątku od zasady opodatkowania:

157 Motyw 9 do Dyrektywy 2008/118/WE - *Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone.*

158 Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej „wyrobami akcyzowymi”: a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 2003/96/WE; b) alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami 92/83/EWG i 92/84/EWG; c) wyroby tytoniowe objęte dyrektywami 95/59/WE, 92/79/EWG i 92/80/EWG.

159 K. Rutkowski, *Błąd pomiaru a zasady konstrukcyjne i regulacje akcyzowe (w:) Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, red. T. D. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2016.

160 Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U. UE L z dnia 31 października 2003 r. Nr 283 s. 51 z późn. zm.), dalej: „Dyrektywa 2003/96/WE”.

161 Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. Państwa Członkowskie mogą uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu oraz zużycie produktów energetycznych i energii elektrycznej na terenie zakładu produkującego paliwa, wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej, jako niepowodujące powstania zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego. W przypadku gdy zużycie następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności do napędu pojazdów, wówczas jest to uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.

- 1) zdanie pierwsze tego przepisu artykułuje wyraźnie, iż państwo członkowskie nie może uznać za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego zużycia własnego produktu energetycznego, a zatem produktu, który został wytworzony na terenie tego samego zakładu, w którym ten produkt jest następnie zużywany; dyspozycja ta ma charakter kogentalny i nie daje państwom członkowskim możliwości odmiennego jej ukształtowania;
- 2) zdanie drugie pozwala (daje dyspozycję) państwom członkowskim aby mogły one uznać także zużycie energii elektrycznej i innych produktów energetycznych niewyprodukowanych na terenie takiego zakładu jako niepowodujące powstania zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego;
- 3) ostatnie zdanie zastrzega (w sposób kognitywny), że zasady powyższe nie mają zastosowania w sytuacji gdy zużycie produktu energetycznego następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, w szczególności do napędu pojazdów.

Ostatnie zdanie art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE pozwala na sformułowanie wniosku, iż jedynie zużycie produktu energetycznego do celu produkcji innego produktu energetycznego nie jest uznawane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. Przedmiotowe rozwiązanie nie znajdzie jednak zastosowania w przypadku gdy produkty energetyczne będą używane do produkcji energii elektrycznej, która (jak już zostało wspomniane) nie jest produktem energetycznym¹⁶².

Ostatnią istotną normą prawną jest kognitywny charakter zwolnienia z opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej oraz energii elektrycznej wykorzystywanej do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej¹⁶³. Zakładając, że dane państwo członkowskie nie skorzysta z możliwości zrezygnowania ze zwolnienia z uwagi na aspekty środowiskowe, o których mowa w przypisie, musi ono wprowadzić to zwolnienie, które w swej istocie realizuje zasadę jednokrotności opodatkowania energii elektrycznej w sensie ekonomicznym, albo ujmując z innej perspektywy – zapobiega podwójnemu opodatkowaniu energii elektrycznej (lub produktów energetycznych) wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej. Warto podkreślić, iż analogiczne rozwiązanie nie działa w drugą stronę – energia elektryczna, która zostałaby wykorzystana do produkcji wyrobów energetycznych, co do zasady podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, chyba że spełnione zostaną przesłanki

162 K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (w:) I. Mirek, T. Oczkowski, A. Orłowska, P. Pietrasz, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Komentarz do dyrektywy 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej* (w:) *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, art. 21, LEX/el 2014.

163 Art. 14 ust. 1 lit a) Dyrektywy 2003/96/WE. Należy jednak zauważyć, iż państwa członkowskie mogą ze względów polityki ochrony środowiska, poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględnienia minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w dyrektywie.

skorzystania z art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE. Warto zauważyć, iż postanowienia art. 14 ust. 1 lit. a) uzupełniają się z treścią art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE w zakresie niepowstania zobowiązania podatkowego w przypadku wykorzystania własnego produktu energetycznego do produkcji energii elektrycznej.

3. Wybrane problemy związane ze stosowaniem regulacji w świetle najnowszego orzecznictwa TSUE

Poczynione dotychczas rozważania ukazują szereg problemów praktycznych, a także wskazują luki prawne w europejskim systemie akcyzy. Przeprowadzona prze mnie analiza najnowszego orzecznictwa TSUE pozwala stwierdzić, że dotychczas w praktyce największy problem stwarzały zagadnienia z zakresu nieuniknionego wytworzenia produktu nieenergetycznego, wytworzenie produktu pośredniego, a także wytworzenie produktu energetycznego nieprzeznaczonego do celów grzewczych ani napędowych.

3.1. Nieuniknione wytworzenie produktu nieenergetycznego

Pierwszym z zasygnalizowanych problemów jest kwestia zużycia produktu energetycznego do wyprodukowania innego produktu energetycznego, jeżeli w wyniku procesu technologicznego takiego wytwarzania, powstają również, w sposób nieunikniony, produkty niebędące produktami energetycznymi w rozumieniu Dyrektywy 2003/96/WE. Analizowany art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE nie rozstrzyga, czy to swoiste zwolnienie przewidziane przez ten przepis znajdzie również zastosowanie w takim przypadku¹⁶⁴. Po pierwsze, podstawowym przedmiotem działalności podatnika jest wytwarzanie produktów energetycznych, do czego niezbędne jest zużycie uprzednio wytworzonych produktów energetycznych przez ten sam zakład; wszelkie powstałe w ten sposób produkty niebędące produktami energetycznymi są efektem ubocznym, nieodłącznym elementem produkcji i gdyby nie musiały powstać w wyniku produkcji wyrobu energetycznego, to producent by ich na pewno nie wytworzył. W konsekwencji należałoby przyjąć, iż zużycie całości własnych produktów energetycznych do produkcji tych nowych produktów energetycznych powinno być zdarzeniem niepowodującym powstania zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE.

Po drugie, powstałe wyroby niebędące produktami energetycznymi posiadają określoną wartość rynkową, a przede wszystkim zostały również wyprodukowane, stając się towarem handlowym, mogącym być przedmiotem dalszego obrotu gospodarczego po stronie podatnika. Co więcej, jeżeli istnieje rynek takich produktów, a w szczególności gdy inni producenci mogą wytworzyć takie same produkty, nie będąc przy tym uprawnionymi

¹⁶⁴ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 23 kwietnia 2020 r. w sprawie C-44/19 Repsol Petroleo SA vs. Administracion General del Esado, pkt. 16.

do skorzystania z analizowanej preferencji podatkowej (a zatem efektywnie opodatkowani akcyzą w odniesieniu do wykorzystywanych produktów energetycznych do produkcji takich wyrobów), dojdzie do naruszenia warunków konkurencji na rynku. Jeszcze inaczej sytuacja mogłaby się przedstawiać, gdyby powstałe wyroby niebędące produktami energetycznymi nie prezentowały ze sobą żadnej wartości handlowej lub stanowiłyby jedynie koszt po stronie producenta.

Należy tym samym rozważyć, czy prawnopodatkowe znaczenie ma okoliczność czy produkcja wyrobów niebędących produktami energetycznymi ma charakter uboczny i nieunikniony czy jest jej skutkiem¹⁶⁵. Zgodnie ze zdaniem trzecim ust. 3 art. 21 Dyrektywy 2003/96/WE, w przypadku gdy zużycie następuje na cele niezwiązane z produkcją produktów energetycznych, stanowi ono zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, a zatem produkty te powinny zostać efektywnie opodatkowane. Tym samym Dyrektywa dopuszcza nieopodatkowanie jedynie tych produktów energetycznych, które doprowadzą do powstania końcowych produktów energetycznych i które będą w konsekwencji podlegały opodatkowaniu. Taka interpretacja jest również zgodna z logiką systemu europejskiej akcyzy. *A contrario*, zużycie produktów energetycznych do wytworzenia wyrobów niebędących produktami energetycznymi powinno podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych, gdyż w przeciwnym razie doszłoby do nieopodatkowania tych wyrobów w ogóle – najpierw na skutek zastosowania preferencji podatkowej wynikającej z art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE, a później – na skutek wytworzenia produktu niebędącego produktem energetycznym i w konsekwencji niepodlegającego opodatkowaniu akcyzą w ogóle.

Trybunał Sprawiedliwości w wyroku dotyczącym przedmiotowego zagadnienia¹⁶⁶ stwierdził, iż w przypadku gdy zakład produkujący produkty energetyczne przeznaczone do wykorzystania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe zużywa produkty energetyczne, które sam wytworzył, oraz gdy w wyniku tego procesu uzyskuje również w sposób nieunikniony produkty nieenergetyczne, z których czerpie wartość ekonomiczną, część zużycia prowadząca do uzyskania takich produktów nieenergetycznych nie jest objęta przewidzianym w tym przepisie wyjątkiem od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od produktów nieenergetycznych. Trybunał zauważył, iż brak opodatkowania produktów energetycznych wykorzystywanych w procesie produkcji, jeżeli uzyskane produkty nie są produktami energetycznymi, skutkowałby brakiem spójności systemu opodatkowania ustanowionym w Dyrektywie 2003/96/WE, prowadząc do braku opodatkowania produktów energetycznych, które co do zasady podlegają temu podatkowi, który nie zostałby później skompensowany poprzez opodatkowanie produktów końcowych wyprodukowanych z ich użyciem. W konsekwencji

165 Tamże, pkt 24.

166 Wyrok TSUE z dnia 3 grudnia 2020 r. w sprawie C-44/19 Repsol Petroleo SA vs. Administración General del Estado.

umożliwienie skorzystania z wyjątku przewidzianego w art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE w odniesieniu do zużycia całości produktów energetycznych, mogłoby zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu rynku wewnętrznego w sektorze energii elektrycznej¹⁶⁷. Trybunał przyjął zatem zasadę proporcjonalnego zastosowania wyjątku określonego postanowieniami art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE, nie precyzując jednak kryteriów przedmiotowej proporcji, tj. odniesienia do ilości wytworzonych końcowych produktów energetycznych w stosunku do ilości produktów energetycznych zużytych w produkcji lub wartości rynkowej tych produktów. Moim zdaniem metoda ilościowa pozwoliłaby w lepszym stopniu odzwierciedlić strukturę i udział zużytych produktów energetycznych dla poszczególnych rodzajów i kategorii wytworzonych końcowych produktów energetycznych.

3.2. Wytworzenie produktu pośredniego

Trybunał Sprawiedliwości nieco inaczej odniósł się do problematyki zużycia produktu energetycznego w celu wytworzenia produktu pośredniego, niezbędnego do wytworzenia innego produktu energetycznego. Zdaniem Trybunału, artykuł 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom lub praktykom krajowym przewidującym opodatkowanie produktów energetycznych zużywanych w elektrociepłowni zakładu, w którym zostały one wytworzone, o ile zużycie to ma na celu produkcję produktów energetycznych poprzez wytwarzanie energii cieplnej niezbędnej w procesie technologicznym wytwarzania tych produktów. Wykładnia ta pozostaje co do zasady bez uszczerbku dla stosowania art. 14 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2003/96/WE do części produktów energetycznych zużywanych do celów produkcji energii elektrycznej¹⁶⁸.

W przedmiotowej sprawie rumuńska spółka prowadziła działalność w zakresie wytwarzania produktów energetycznych, głównie różnych rodzajów paliw, a także oleju opałowego oraz półprzetworzonego oleju opałowego, które były wykorzystywane w dwóch celach: jako paliwo opałowe w procesach technologicznych, ale również w kotłach własnej elektrociepłowni w celu uzyskania pary wodnej, która z kolei wykorzystywana była do wytworzenia energii elektrycznej i cieplnej¹⁶⁹. Trybunał stanął na stanowisku, iż nie ma znaczenia, czy do zużycia produktu energetycznego jako paliwa dojdzie bezpośrednio w instalacjach technologicznych służących od wytwarzania produktów energetycznych czy w elektrociepłowni zakładu, w celu wytworzenia energii cieplnej wykorzystywanej następnie w procesie produkcyjnym, ani że wytworzenie produktu energetycznego odbędzie

167 Tamże, pkt 38-39.

168 Wyrok TSUE z dnia 7 listopada 2019 r. w sprawie C-68/18 S.C. Petrotel-Łukoil SA vs. Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor.

169 K. Lasiński-Sulecki, *Zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego takie produkty. Omówienie do wyroku TS z dnia 7 listopada 2019 r., C-68/18, Przegląd Podatkowy 2020, nr 1, s. 60-61.*

się poprzez wytwarzanie produktu pośredniego jakim jest para wodna, niewątpliwie sama w sobie niebędąca produktem energetycznym. Konstrukcja prawna art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE nie wskazuje na sposób, w jaki produkty energetyczne mają zostać wykorzystane do produkcji kolejnych produktów energetycznych. Z systematyki Dyrektywy 2003/96/WE wynika jedynie, iż musi to być wykorzystanie na cele opałowe lub napędowe, gdyż w przeciwnym razie postanowienia dyrektywy nie znalazłby zastosowania, biorąc pod uwagę treść jej art. 2 ust. 4 lit. b. Trybunał oparł swoją argumentację na jeszcze jednym aspekcie – wspierania celów polityki ochrony środowiska, wyrażonych w motywach 6, 7, 11 i 12 do przedmiotowej dyrektywy. Instalacje kogeneracyjne są bowiem wydajne energetycznie, dlatego że z jednego źródła energii wytwarzają zarówno energię elektryczną jak i ciepło użytkowe, które może zostać zamienione w energię ciepłą.

O ile bezpośrednio wykorzystanie produktu energetycznego (w przedmiotowej sprawie oleju opałowego lub półprzetworzonego oleju opałowego) do wytworzenia innego wyrobu energetycznego nie budziło wątpliwości, tak w przypadku gdy produkt energetyczny wykorzystany został częściowo do produkcji pary wodnej w elektrociepłowni, która następnie generowała energię ciepłą lub elektryczną – pojawiły się wątpliwości leżące u podstaw wydania przedmiotowego wyroku w trybie prejudycjalnym. Trybunał uznał, iż nawet pośrednie wykorzystanie produktów energetycznych do wytworzenia nowych produktów energetycznych (poprzez generację pary wodnej stosowanej w elektrociepłowni) nie powoduje utraty prawa do skorzystania z wyjątku, o którym mowa w art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE.

Inaczej jest w przypadku wytworzenia energii elektrycznej, ponieważ energia elektryczna nie jest bowiem produktem energetycznym, a art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE nie rozszerza wyjątku (który powinien być interpretowany wąsko) na wykorzystanie również własnej energii elektrycznej w wytwarzaniu produktów energetycznych. Dyrektywa ta daje co prawda możliwość aby państwa członkowskie uznały zużycie energii elektrycznej lub produktów energetycznych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej jako zdarzenia niepowodującego powstania zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, ale jedynie w przypadku gdy ta energia elektryczna lub produkt energetyczny nie zostały wyprodukowane na terenie tego samego zakładu. Jednakże, pomimo iż przepisy art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE nie znajdują zastosowania, należy pamiętać o art. 14 ust. 1 lit. a) te same dyrektywy, który zwalnia (w sposób kognitywny) produkty energetyczne i energię elektryczną wykorzystywaną do produkcji energii elektrycznej oraz energię elektryczną wykorzystywaną do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, iż korzystając z innej podstawy prawnej, wytworzenie energii elektrycznej w analizowanej

sprawie musiało skorzystać ze zwolnienia z akcyzy¹⁷⁰. Idąc dalej, stosownie do postanowień art. 21 ust. 5 Dyrektywy 2003/96/WE, jednostka produkująca energię elektryczną na swoje własne potrzeby jest uważana za dystrybutora, a energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora¹⁷¹. W konsekwencji należy przyjąć, iż z chwilą wykorzystania przez podatnika wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej, stał on się jej konsumentem, a energia ta powinna podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Oznacza to zatem, iż wyprodukowana energia elektryczna powinna zostać opodatkowana, zarówno w ramach zużycia własnego jak i w sytuacji wykorzystania jej do wytworzenia produktów energetycznych¹⁷² jak i w przypadku dystrybucji zewnętrznej do sieci energetycznej. Na dopełnienie obrazu sytuacji należy jeszcze wskazać, iż w przypadku gdyby energia cieplna została wykorzystana na cele inne niż produkcja innych produktów energetycznych (np. na cele ogrzewania pomieszczeń własnych, sprzedaż do sieci ciepłowniczej), art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE (z uwagi na swoje zdanie trzecie) nie znalazłby zastosowania, a produkty energetyczne wykorzystane do produkcji tej energii cieplnej podlegałyby opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Analizowaną sytuację w odniesieniu do produktów energetycznych produkowanych na terenie zakładu produkującego inne produkty energetyczne można zatem podsumować następująco¹⁷³:

- podlega opodatkowaniu:
 - zużycie produktów energetycznych do wytworzenia energii cieplnej wykorzystanej do celów innych niż wytworzenie produktów energetycznych;
 - zużycie wyprodukowanej energii elektrycznej na terenie zakładu i jej dystrybucja na zewnątrz;

170 O ile dane państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości, aby ze względów ochrony środowiska opodatkować te produkty. Zgodnie bowiem ze zdaniem drugim art. 14 ust. 1 lit a) Dyrektywy 2003/96/WE, państwa członkowskie mogą ze względów polityki ochrony środowiska, poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w przedmiotowej dyrektywie.

171 Szerzej na temat relacji art. 14 ust. 1 lit. a) oraz art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96/WE w wyroku TSUE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawie C-90/17 Turbogaz-Produtora Energetica SA vs Autoridade Tributaria e Aduaneira.

172 Art. 21 ust. 3 dyrektywy jako wyjątek przewiduje brak powstania zobowiązania podatkowego w razie zużycia produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. W odniesieniu do energii elektrycznej brak jest analogicznych postanowień – art. 14 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2003/96/WE przewiduje zwolnienie ale jedynie w odniesieniu do produktów energetycznych lub energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji energii elektrycznej, ale nie zawiera symetrycznego zwolnienia dla energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji innych produktów energetycznych.

173 Por. opinię Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawioną w dniu 16 maja 2019 r. w sprawie C-68/18 Petrotel-Lukoil SA vs. Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor. W treści opinii w pkt 33 uznano, iż produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie podlegają opodatkowaniu z uwagi na brak zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, w zakresie w jakim są wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji produktów energetycznych. Moim zdaniem nie znajduje to potwierdzenia w treści art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE, również TSUE w pkt 45 wyroku w sprawie C-68/18 potwierdził, iż zużycie w elektrociepłowni produktów energetycznych do wytwarzania energii elektrycznej nie jest objęte art. 21 ust. 3 tej dyrektywy.

- nie podlega opodatkowaniu (art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE – brak zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego) zużycie produktów energetycznych do wytworzenia energii cieplnej wykorzystanej następnie do wytworzenia produktów energetycznych, nawet przy wykorzystaniu produktu pośredniego jakim jest para wodna;
- zwolnione z opodatkowania (art. 14 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2003/96/WE) jest zużycie produktów energetycznych wykorzystanych do produkcji energii elektrycznej.

3.3. Wytworzenie produktu energetycznego nieprzeznaczonego do celów grzewczych ani napędowych

Trzeci problem dotyczy sytuacji zużycia własnych produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne, w sytuacji, gdy wyprodukowane nowe produkty energetyczne są wykorzystywane do celów innych, aniżeli paliwo silnikowe lub grzewcze. Jak już zostało wspomniane wyżej, postanowienia art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE nie wskazują na sposób zużycia produktów energetycznych, nie wskazują również, czy nowopowstałe produkty energetyczne powinny zostać wykorzystane w ściśle określony sposób. Definicja produktu energetycznego została zawarta w art. 2 ust. 1 Dyrektywy 2003/96/WE i wskazuje ona na enumeratywnie wymienione pozycje z przypisanymi do nich kodami nomenklatury scalonej. Niemniej w ust. 2 tego przepisu wskazane jest, iż postanowienia Dyrektywy 2003/96/WE stosuje się również do energii elektrycznej (o czym była mowa we wcześniejszej części niniejszego opracowania), co należy zinterpretować, iż energia elektryczna formalnie nie stanowi produktu energetycznego. Należy podkreślić, że produkt energetyczny nie jest definiowany przez pryzmat jego wartości czy przydatności opałowej lub napędowej.

Z drugiej strony przepis art. 2 ust. 4 lit. b wskazuje, iż Dyrektywa 2003/96/WE nie ma zastosowania m.in. do produktów energetycznych wykorzystywanych do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania¹⁷⁴. Oznacza to, iż wszelkie produkty energetyczne, które nie znajdują zastosowania napędowego lub grzewczego, co do zasady nie podlegają postanowieniom Dyrektywy 2003/96/WE, jednakże (literalnie ujmując) nie wyklucza to ich spod zakresu pojęcia produktu energetycznego ani nie uniemożliwia objęcia zakresem podatku akcyzowego w ogóle – poszczególne państwa członkowskie UE mogą przecież objąć te produkty podatkiem akcyzowym w zakresie swojego dopuszczalnego władztwa podatkowego. Nie zmienia to jednak faktu, iż do produktów tych Dyrektywa 2003/96/WE nie znajdzie zastosowania, co w konsekwencji oznacza, iż jeżeli dane państwo członkowskie UE

¹⁷⁴ W tej samej kategorii znalazło się wyłączenie dotyczące: końcowego opodatkowania ciepła oraz opodatkowania produktów objętych kodami CN 4401 i 4402, podwójnego zastosowania produktów energetycznych, energii elektrycznej wykorzystywanej zasadniczo do celów redukcji chemicznej oraz w procesach elektrolitycznych i metalurgicznych, energii elektrycznej, w przypadku gdy stanowi ona ponad 50 % kosztu produktu oraz procesów mineralogicznych.

na własną rękę nie zdecyduje się na opodatkowanie czynności obejmujących te produkty, mogą one pozostać poza zakresem zharmonizowanego opodatkowania akcyzą.

Jednocześnie wyjątek przewidziany w analizowanym art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE wskazuje, iż zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu produkującego produkty energetyczne nie jest uważane za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego, jeśli zużyciu ulegają produkty energetyczne produkowane na terenie zakładu. W przedmiotowym przepisie nie ma zatem ograniczenia wyłącznie do produktów energetycznych wykorzystywanych jako paliwo silnikowe lub paliwo do ogrzewania. W konsekwencji może dojść do sytuacji, w której zużycie produktów energetycznych, które co do zasady powinny podlegać opodatkowaniu, nie spowoduje powstania zobowiązania podatkowego, z uwagi na wytworzenie nowego produktu energetycznego, który jednak nie będzie podlegał efektywnemu opodatkowaniu, ponieważ jako produkt nieprzeznaczony do celów grzewczych lub napędowych, nie będzie podlegał pod reżim prawny Dyrektywy 2003/96/WE. W efekcie brak opodatkowania pierwotnego produktu energetycznego nie zostanie zrekompensowany opodatkowaniem nowopowstałego produktu energetycznego, co będzie równoznaczne z pośrednią nieopodatkowaną konsumpcją pierwotnego produktu energetycznego.

Przedmiotowy problem został rozstrzygnięty przez Trybunał Sprawiedliwości¹⁷⁵, który stwierdził iż art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE należy interpretować w ten sposób, że zużycie produktów energetycznych na terenie zakładu, który je wyprodukował, do produkcji innych produktów energetycznych nie wchodzi w zakres wyjątku dotyczącego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego przewidzianego w tym przepisie, jeżeli produkty energetyczne wyprodukowane w ramach głównej działalności takiego zakładu są wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania. Wydaje się, iż teza analizowanego wyroku wychodzi ponad literalne brzmienie Dyrektywy 2003/96/WE. Co prawda wszelkie wyjątki od zasady opodatkowania powinny być interpretowane wąsko, podobnie jak zasady dotyczące preferencji podatkowych, jednakże w tym przypadku treść przepisu art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE jest jasna, bezwarunkowa i precyzyjna i odnosi się do pojęcia zdefiniowanego wprost w treści samej tej dyrektywy. Zestawienie obu przepisów (art. 2 ust. 1 oraz art. 2 ust. 4 lit. b) Dyrektywy 2003/96/WE) wskazuje, iż produkty energetyczne wykorzystywane w celach innych niż paliwo silnikowe lub paliwa do ogrzewania pozostaną co prawda poza obszarem oddziaływania tej dyrektywy, ale wciąż będą mieściły się w zakresie pojęcia produktu energetycznego w jej świetle. Racjonalny ustawodawca, gdyby chciał powiązać możliwość skorzystania z wyjątku

175 Wyrok TSUE z dnia 6 czerwca 2018 r. w sprawie C-49/17 Koppers Denmabrk ApS vs. Skatteministeriet. Wyrok dotyczył sytuacji zużycia rozpuszczalnika, produkowanego ubocznie w zakładach podatnika w wyniku rafinacji i destylacji smoły węglowej, jako paliwa do ogrzewania w instalacji do tej destylacji.

określonego w art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE z warunkiem zastosowania końcowego produktu energetycznego do celów grzewczych czy napędowych, niewątpliwie uczyniłby to w treści przedmiotowego przepisu, co jednak nie miało miejsca. W konsekwencji nie ma podstaw aby uznać, iż wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 4 lit. b Dyrektywy 2003/96/WE zawęża w jakikolwiek sposób definicję pojęcia produktu energetycznego zawartą w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy. Rozumowanie to, choć logiczne i zasadne w świetle zasad wykładni prawa podatkowego, niewątpliwie prowadzi do powstania luki podatkowej, polegającej na braku opodatkowania produktów energetycznych (co do zasady podlegających opodatkowaniu akcyzą) z uwagi na wykorzystanie ich do produkcji innych produktów energetycznych, które jednak ostatecznie nie będą podlegać opodatkowaniu¹⁷⁶. Być może z tego powodu, Trybunał Sprawiedliwości, aby nie dopuścić do powstania owej luki podatkowej, orzekł jak w przytoczonej sentencji, wydając wyrok wręcz prawotwórczy, jednakże niekorzystny dla podatników i zawężający możliwość stosowania wyjątku określonego w art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE wbrew treści definicji legalnej produktu energetycznego zawartej w tej Dyrektywie. O ile motywy działania i kierunki analizy Trybunału przytoczone w wyroku w przedmiotowej sprawie są zrozumiałe, o tyle sentencja wydanego wyroku zdaje się wykraczać poza literalne brzmienie wskazanych przepisów Dyrektywy 2003/96/WE czyniąc wyrok prawotwórczym w kierunku niekorzystnym dla podatników, choć stanowiącym niewątpliwą próbę usunięcia luki podatkowej wynikającej z braku precyzji przepisów Dyrektywy 2003/96/WE, a może jednak intencjonalnego uregulowania przedmiotowego zagadnienia przez prawodawcę unijnego.

4. Konkluzje

Analiza art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE pozwala na postawienie tezy, że istnieje prawdopodobieństwo, że przedmiotowy przepis stanowi przedmiot sporów podatników z organami podatkowymi w wielu państwach członkowskich. Moim zdaniem orzecznictwo TSUE do przedmiotowego artykułu ewoluować będzie w kierunku zakreślania oraz wytyczania kolejnych granic oraz możliwości interpretacji wyjątku przewidzianego w art. 21 ust. 3 Dyrektywy 2003/96/WE, w świetle innych przepisów tej dyrektywy, w szczególności art. 14 ust. 1 lit. a, czy art. 15 ust. 1 lit. c dotyczącego fakultatywnego częściowego lub całkowitego zwolnienia z akcyzy produktów energetycznych i energii

¹⁷⁶ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 22 lutego 2018 r. w sprawie C-49/17 Koppers Denmark ApS vs. Skatteministeriet, pkt. 52.

elektrycznej wykorzystywanych do łącznego wytwarzania ciepła i mocy¹⁷⁷, a także ogólnej zasady opodatkowania konsumpcji wynikającej art. 1 i art. 7 Dyrektywy 2008/118/WE.

Zestawienie analizowanych wyroków, w tym także z orzeczeniem wspomnianym w powyższym przypisie (C-31/17 Cristal Union) ukazuje, że brak jest jednolitej linii orzeczniczej w odniesieniu do poruszanych problemów. Warto zauważyć, iż spółka Repsol Petroleo SA w sprawie C-44/19 powoływała się na tezy orzeczenia w sprawie C-68/18 aby uzasadnić, iż wytworzenie wyrobu niestanowiącego produktu energetycznego w świetle Dyrektywy 2003/96/WE nie powinno determinować braku zwolnienia z opodatkowania proporcjonalnej części zużytych własnych wytworzonych produktów energetycznych, skoro w sprawie C-68/18 Trybunał stwierdził, iż wytworzenie pary wodnej jako produktu pośredniego nie wpływa na możliwość zastosowania tego zwolnienia w pełnym zakresie, a para wodna nie jest przecież produktem energetycznym w rozumieniu Dyrektywy 2003/96/WE. Z kolei wyrok w sprawie C-68/18 nawiązywał w swojej treści do wyroku TSUE w sprawie C-31/17, w którym Trybunał uznał, iż produkcja energii cieplnej w instalacji kogeneracyjnej, która następuje przy okazji wytworzenia energii elektrycznej, nie może powodować braku zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2003/96/WE w stosunku do ogółu produktów energetycznych zużytych w tej instalacji. Należy z całą stanowczością podkreślić, iż produkowane ciepło może stanowić towar będący przedmiotem obrotu gospodarczego i który może być oferowany do sprzedaży taniej niż analogiczne ciepło wyprodukowane przez innego przedsiębiorcę, który produkując wyłącznie energię cieplną niebędącą produktem energetycznym w rozumieniu Dyrektywy 2003/96/WE, nie będzie mógł skorzystać z wyrobów energetycznych nieopodatkowanych akcyzą. Wyrok ten wydaje się być sprzeczny z tezami przedstawionymi w sprawie C-44/19 Repsol, w którym Trybunał opowiedział się za proporcjonalnym opodatkowaniem części produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji wyrobów niestanowiących produktów energetycznych. Oczywiście nieco odmienny był przedmiot działalności obu podatników w obu sprawach, inna podstawa prawna zwolnienia¹⁷⁸, niemniej jednak

177 Szerzej na ten temat w wyroku TSUE z dnia 7 marca 2018 r. w sprawie C-31/17 Cristal Union vs. Ministre de l'Economie et des Finances. W przedmiotowym wyroku TSUE stwierdził, iż art. 14 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2003/96/WE należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie obowiązkowe zwolnienie znajduje zastosowanie do produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, jeżeli produkty te są używane do połączonego wytwarzania tej energii i ciepła w rozumieniu art. 15 ust. 1 lit. c tej dyrektywy. Trybunał dał zatem wyraz prymatowi kognitywnego zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2003/96/WE nad zwolnieniem fakultatywnym (częściowym lub całkowitym) przewidzianym w art. 15 ust. 1 lit. c) tej Dyrektywy, kierując się zasadą ochrony konkurencji na rynku oraz bezwarunkowością jednokrotności opodatkowania akcyzą energii elektrycznej, nawet w przypadku jej wytwarzania w instalacji kogeneracyjnej, produkującej również ciepło użytkowe, chociaż inni producenci ciepła nie będą mogli skorzystać ze zwolnienia od akcyzy produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji ciepła. Trybunał uznał, iż zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 1 lit. c) Dyrektywy ma charakter uzupełniająco, dopełniająco, stwarzający dodatkową możliwość wprowadzenia odstępstwa od zasady opodatkowania produktów energetycznych, ale nie zastępujący zastosowanie art. 14 ust. 1 lit. a tej Dyrektywy.

178 W sprawie C-31/17 nie było zużycia własnego produktu energetycznego oraz dochodziło do produkcji energii elektrycznej a nie innego produktu energetycznego, dlatego też szczegółowa analiza tego wyroku nie została przedstawiona w niniejszym opracowaniu. Niemniej jednak w zakresie wniosków końcowych tezy tego wyroku wydają się istotne również w odniesieniu do problematyki zużycia własnego produktu energetycznego.

z punktu widzenia zasad jednofazowości podatku akcyzowego oraz opodatkowania konsumpcji, kontrastowe zestawienie obu orzeczeń wydaje się zasadne.

Do powyższych rozważań należy również dołożyć podsumowanie zakresu stosowania przepisów art. 21 ust. 3 oraz art. 14 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2003/96/WE. Okazuje się bowiem, że choć pod względem prawnym są to odmienne instytucje¹⁷⁹, to jednak przepisy te uzupełniają się i prowadzą do bardzo zbliżonego skutku ekonomicznego, aczkolwiek nie stanowią regulacji szczelnej, gdyż prowadzą do powstania pewnych luk podatkowych, szczególnie w powiązaniu z definicją produktu energetycznego i zakresu zastosowania Dyrektywy 2003/96/WE.

Okazuje się zatem, iż nieprecyzyjne postanowienia Dyrektywy 2003/96/WE oraz pewna niejednorodność orzecznictwa TSUE nie stanowią pełnej gwarancji realizacji zasad jednofazowości podatku akcyzowego oraz opodatkowania konsumpcji w przypadku zużycia własnego produktu energetycznego do produkcji innego produktu energetycznego. Niemniej jednak biorąc pod uwagę zebrane doświadczenia praktyczne oraz wskazane okoliczności można doprecyzować postanowienia Dyrektywy 2003/96/WE tak, aby stanowiły spójną i holistyczną regulację w odniesieniu do badanego problemu. W konsekwencji linia orzecznicza TSUE mogłaby zostać wytyczona w bardziej przewidywalny i jednolity sposób, a zwiększona pewność prawa i przewidywalność warunków i zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym, stanowiącym niemałą część kosztów produkcji w razie konieczności poniesienia jego ciężaru ekonomicznego, z pewnością przyczyni się do poprawy środowiska biznesowego i ułatwienia funkcjonowania wielu podatników.

Summary

The aim of this article is to present the question of the consumption of energy products within the curtilage of an establishment producing energy products in the light of a principle of taxation of consumption in excise duty on the basis of European Union law. The harmonized EU system of excise tax guarantees the principle of single-phase taxation and the excise duty shall become chargeable at the time, and in the EU Member State, of release for consumption, which is specified in the directive. However it may transpire that the particular taxpayer becomes a consumer once using up the excise goods to produce another excise goods. As a consequence a question arise – shall such consumption be taxable or rather excluded or exempted if a final excise good will be taxable.

179 Pierwsza wprowadza wyjątek w zasadzie powstania zobowiązania podatkowego na skutek zużycia własnego produktu energetycznego do produkcji innego produktu energetycznego. Druga przewiduje obligatoryjne zwolnienie z podatku w odniesieniu do produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, która nie stanowi produktu energetycznego w rozumieniu przedmiotowej Dyrektywy

The EU directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity foresees the special tax preference – the consumption of energy products within the curtilage of an establishment producing energy products shall not be considered as a chargeable event giving rise to taxation, if the consumption consist of energy products produced within the curtilage of the establishment. However, where the consumption is for purposes not related to the production of energy products and in particular for the propulsion of vehicles, this shall be considered a chargeable event, giving rise to taxation. Underlining that electricity does not exemplify an energy product and the special exemption is provided for electricity and the directive is not precise enough, one may observe some practical problems in application of this law, which resulted in numerous disputes between taxpayers and tax authorities, some of them reaching the Court of Justice of the EU. This article presents the newest jurisprudence of Court of Justice regarding the abovementioned issue.

dr Mateusz Tchórzewski

Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPiA UKSW

Sądowa wykładnia prawa w zakresie zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego

Abstract

The paper deals with selected issues related to the interpretation of provisions of tax law in the area of exemptions of energy products and electricity from excise duty as practiced by Polish courts. Aforementioned issues include the notion of particular predominance of linguistic interpretation of legal texts which regulate taxation, strict interpretation of tax exemptions as well as the relevant influence of the law of the EU on the scope of using nonlinguistic methods of interpretation (particularly of the teleological interpretation).

Wstęp

Problematyka, której poświęcono niniejsze opracowanie dotyka szeregu wątków o których doniosłości przesądza kilka przyczyn. Po pierwsze, podatek akcyzowy jest ważnym źródłem dochodów budżetowych. W konsekwencji wszelkie kwestie mające znaczny, a nawet potencjalny wpływ na funkcjonowanie tego podatku są istotne z punktu widzenia interesu publicznego i interesu podatników. Po drugie, opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów energetycznych i energii elektrycznej wpływa istotnie na konkurencyjność gospodarki narodowej, przy czym należy spodziewać się zwiększania tego wpływu w związku z narastaniem automatyzacji procesów gospodarczych. Po trzecie, istnieje trend wprowadzania mechanizmów promujących wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii. Pewne elementy systemu zwolnień w podatku akcyzowym stanowią część wyżej wymienionych mechanizmów. Także ten trend będzie najpewniej ulegał nasileniu w dającej przewidzieć się przyszłości, gdyż stał się on częścią przyjętego przez Unię Europejską paradygmatu rozwojowego. Po czwarte, zwolnienia podatkowe z samej swojej natury są ściśle związane z funkcjami podatków. Po piąte, kwestia korzystania przez podatników ze zwolnień podatkowych w szczególności przekłada się na budowę lub destrukcję zaufania podatników do władzy publicznej. Po szóste, wykładnia prawa

podatkowego dokonywana przez sądy odgrywa szczególnie ważną rolę w określaniu faktycznej treści jego norm.

Przedmiot niniejszego opracowania jest związany z bardzo konkretną specyfiką wykładni określonego rodzaju przepisów. Wynika z tego istotne praktyczne znaczenie wybranej tematyki. Rzuca ona zarazem światło na pewne bardziej ogólne, zasadnicze problemy prawa podatkowego do których zaliczyć należy w szczególności specyfikę wykładni tej gałęzi prawa.

W związku z powyższym należy uznać, że tematyka tego opracowania jest doniosła tak z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Niniejsze opracowanie nie wyczerpuje problematyki wykładni prawa podatkowego w zakresie zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego. Jego zakres nie pozwala na analizę całości bogatego orzecznictwa dotyczącego wszystkich przedmiotowych zwolnień. Badaniu poddano wybrane orzeczenia dotyczące pewnych zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego, których zakres jest w przekonaniu autora wystarczający dla egzemplifikacji doniosłej kwestii jaką jest specyfika wykładni prawa podatkowego w zakresie przedmiotowych zwolnień. Trzeba wskazać, że wnioski sformułowane na kanwie wyżej zarysowanej problematyki pozostają w ścisłym związku z ogólną specyfiką wykładni prawa podatkowego.

1. Ogólna specyfika wykładni prawa podatkowego w kontekście zwolnień podatkowych

Kwestii wykładni prawa podatkowego poświęcono wiele opracowań¹⁸⁰. Problem ten należy rozpatrzyć tu z punktu widzenia ogólnej wykładni prawa podatkowego oraz specyfiki wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych.

W doktrynie przedmiotu można jak się wydaje wskazać na dwie zasadnicze grupy poglądów dotyczących specyfiki wykładni prawa podatkowego.

W ramach pierwszej z tych grup akcentuje się, że prawo podatkowe nie cechuje się zasadniczo szczególnymi, właściwymi dla siebie metodami wykładni. W związku z tym w stosunku do wykładni prawa podatkowego znajdują zastosowanie te same zasady

180 Warto tu wskazać w szczególności na następujące pozycje: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1989; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008; A. Bielińska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009; S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

interpretacyjne, co w innych dziedzinach prawa¹⁸¹ z zastrzeżeniem, że wyjątkiem od zasady, zgodnie z którą wykładnia prawa podatkowego opiera się zasadniczo na ogólnych regułach właściwych dla całego systemu prawa, są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulujące sposoby ich wykładni¹⁸². Trzeba dodatkowo zaznaczyć, że ma tu jednak miejsce uznanie pewnej specyfiki wykładni przepisów przedmiotowej dziedziny prawa. Specyfika ta polega między innymi na przywiązywaniu mniejszej lub większej wagi do różnego rodzaju argumentów, postrzeganiu w specyficzny sposób relacji między podmiotami stosunku prawnopodatkowego oraz dobieraniu reguł kolizyjnych. Przedmiotowa specyfika ma wynikać z dwóch zasadniczych czynników¹⁸³. Pierwszy przejawia się nie w doborze metod i środków interpretacji, a w pewnym nastawieniu i oczekiwaniach względem rezultatów interpretacji. Oczekiwania te są kształtowane przez następujące uwarunkowania:

- 1) instytucja podatku ogranicza prawo własności będące wartością konstytucyjnie chronioną,
- 2) potrzeba ochrony praw jednostki jest powszechnie aprobowana w stosunkach z administracją publiczną,
- 3) istnieje potrzeba zachowania szczególnej ostrożności przy określaniu podmiotowo-przedmiotowych granic opodatkowania i stosowaniu przepisów determinujących obciążenie podatkowe¹⁸⁴.

Drugi z wcześniej wskazanych czynników polega na wpływie specyfiki funkcji poszczególnych elementów konstrukcji podatku na dokonywanie wyborów interpretacyjnych¹⁸⁵.

W ramach tej grupy poglądów wskazuje się także na inne specyficzne cechy wykładni prawa podatkowego do których w szczególności zalicza się to, że:

- 1) na rezultaty wykładni prawa podatkowego powinien rzutować jego ścisły związek z gospodarką i związana z nim potrzeba respektowania jej specyfiki¹⁸⁶;
- 2) istnieje prymat wykładni językowej w sytuacji, gdy wykładnia inna niż językowa była niekorzystna dla podatnika¹⁸⁷;
- 3) zasadnym jest przeprowadzanie wykładni kompleksowej przy zachowaniu zasady

181 Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, s. 13; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 31; H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego* [w:] M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera-Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 283; H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 101.

182 H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, s. 283.

183 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 437-438.

184 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 437.

185 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 438-439.

186 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 11, 15.

187 H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, s. 285.

pierwszeństwa wykładni językowej¹⁸⁸;

- 4) argumentacja i wykładnia prawa podatkowego są podporządkowane z jednej strony ochronie interesów podatnika, z drugiej konkurencyjnej z nią skuteczności administracji w ochronie interesów fiskalnych¹⁸⁹.

Druga grupa poglądów dotyczących specyfiki wykładni prawa podatkowego wydaje się nieco silniej akcentować istnienie szeregu szczególnych uwarunkowań w tym zakresie. Formułowane są one między innymi jako przyjęcie założenia o szczególnej roli elementów statycznych w wykładni prawa podatkowego (preferowanie dyrektyw wykładni językowej) i marginalizacja elementów wykładni dynamicznej (znaczenia dyrektyw wykładni funkcjonalnej)¹⁹⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się przy tym na istnienie szczególnych tendencji interpretacyjnych w odniesieniu do prawa podatkowego do których zalicza się w szczególności:

- 1) pierwszeństwo językowego znaczenia norm prawa podatkowego,
- 2) rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika,
- 3) ścisłe interpretowanie norm w zakresie ulg podatkowych,
- 4) zakaz stosowania analogii¹⁹¹.

Przegląd poglądów doktryny dotyczących specyfiki wykładni prawa podatkowego nie wydaje się wskazywać na występowanie zasadniczych różnic co do samego istnienia tej specyfiki. Różnice występują natomiast, jak się wydaje, odnośnie tego jak silnie i w jakich aspektach jest ona akcentowana.

Na szczególną uwagę z punktu widzenia niniejszego opracowania zasługuje kwestia dokonywania wykładni przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych. W przekonaniu autora należy generalnie zgodzić się w tym zakresie z poglądem w myśl którego potrzeba nominalnie ścisłej, a w pewnych przypadkach *de facto* zawężającej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w odniesieniu do przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia, nie ma przekonującego uzasadnienia¹⁹². Pogląd ten jest uzasadniany między innymi tym, że skoro ustawa określa nieprzekraczalne granice obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków¹⁹³, a ustawa różnicuje sytuację podatkową

188 H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, s. 289.

189 H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe...*, s. 101.

190 Zob. A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 261. Trzeba wskazać, że sformułowany tu pogląd zakłada zmianę wymagań dotyczących interpretacji prawa podatkowego w związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej. W tym ujęciu przez pryzmat zasady efektywności prawa unijnego należy oceniać zasadność stosowania wykładni językowej oraz pozajęzykowej, a także uznanie kolejności ich wyników.

191 Zob. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, KPrP 2004, s. 12-16. Powołuję za: H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe...*, s. 99.

192 Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 468.

193 Zob. art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U.1997.78.483 ze zm.

poszczególnych grup podatników, nie może być tu mowy o uchylaniu się od nałożonego drogą ustawy obowiązku. Wskazuje się tu zarazem na różne rodzaje zwolnień od opodatkowania. Pewne zwolnienia mają charakter techniczny – nie dotyczą powszechności ani sprawiedliwości podatkowej. Ulgi i zwolnienia mogą ponadto służyć, przy odejściu od formalnej równości w opodatkowaniu, osiągnięciu równości na szerszej płaszczyźnie, w szczególności gospodarczej¹⁹⁴. Na szczególną uwagę w tym kontekście zasługuje grupa ulg i zwolnień różnicujących sytuację podatników, służących stymulacji określonych aktywności. Zgodzić się zdaniem autora należy także z tezą, że racjonalny ustawodawca celowo poświęca równość podatkową dla ważniejszej w danym przypadku wartości, którą stanowi realizacja odpowiednich celów¹⁹⁵. Zdaniem autora istotną jest w tym kontekście także kwestia zaufania między podatnikiem a władzą publiczną, które jest jednym z kluczowych czynników decydujących o skuteczności działania systemu podatkowego. Podatnik decydujący się na skorzystanie z ulgi, względnie zwolnienia, jest do tego w pewnym sensie zapraszany. Powinien on móc wychodzić z przekonania, że władza publiczna nie potraktuje w sposób nieprzyjazny działań podejmowanych w dobrej wierze. Zarazem, jak trafnie wskazuje się w doktrynie przedmiotu, podatnik obowiązany jest znać ustawy podatkowe, natomiast obowiązek ten nie obejmuje znajomości orzecznictwa sądowego, doktryny, w tym reguł innych niż językowa rodzajów wykładni prawa, które nawiązują do systemu prawa i poszukiwania woli ustawodawcy¹⁹⁶. W rezultacie, na skutek zastosowania nominalnie ścisłej, a niekiedy w istocie zawężającej wykładni prawa podatkowego podatnik może w sposób w znacznej mierze uzasadniony czuć się wprowadzonym w błąd przez władzę publiczną. Może przyczyniać się to do erozji zaufania podatnika do państwa, a nawet budowania poczucia wrogości. W konsekwencji władza publiczna może stawać się w oczach części podatników zastawiającym w złej wierze pułapki przeciwnikiem. Wynika z tego potrzeba dokonywania wykładni prawa podatkowego z uwzględnieniem także tego, jak dane przepisy mógłby zinterpretować zachowujący należyta staranność, działający w dobrej wierze podatnik dysponujący wiedzą odpowiednią z punktu widzenia danego, rozpatrywanego kontekstu.

Na uwagę zasługuje także problematyka wpływu członkostwa Polski w Unii Europejskiej na wykładnię prawa podatkowego¹⁹⁷. Podkreśla się tu rozróżnienie sytuacji w których przedmiotem wykładni są przepisy nie będące i będące w centrum zainteresowań prawodawcy unijnego. Wpływ prawa Unii Europejskiej może wiązać się z licznymi problemami praktycznymi skutkującymi wzrostem znaczenia wykładni pozajęzykowej,

194 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 467.

195 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 467; H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe...*, s. 99. Trzeba wskazać, że przypadku drugiego ze wskazanych tu autorów jest podkreśla się poświęcenie raczej celu fiskalnego niż równość i sprawiedliwość opodatkowania.

196 Zob. H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków...*, s. 284.

197 Zob. D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.

przede wszystkim funkcjonalnej. W przypadku podatkowego prawa Unii Europejskiej, mającego inne funkcje niż te spełniane przez krajowe prawo podatkowe, decydujące znaczenie ma technika legislacyjna, wielojęzyczność i konstrukcja językowa aktów prawa unijnego, a także idea harmonizacji prawa podatkowego¹⁹⁸.

Osobnego komentarza wymagają wcześniej wskazane kwestie potrzeby ochrony praw jednostki w stosunkach z administracją publiczną oraz ograniczania przez prawo podatkowe konstytucyjnie chronionego prawa własności. Wynikają one w przekonaniu autora z ważnej potrzeby ochrony słusznym interesów podatnika działającego w dobrej wierze, która to potrzeba wynika ze znacznej dysproporcji środków jakimi dysponuje z jednej strony podatnik, z drugiej zaś władza podatkowa. Władza podatkowa jest typowo stroną znacznie silniejszą, w związku z tym w interesie publicznym leży wprowadzanie pewnych jej ograniczeń mających na celu zmniejszenie wyżej wymienionej dysproporcji. Potrzeby te uległy jednak jak się wydaje zasadniczym zmianom wraz ze wzrostem znaczenia przedsiębiorstw międzynarodowych działających na znaczną skalę. Podmioty te dysponują nierzadko środkami porównywalnymi bądź nawet przekraczającymi te, którymi dysponują władze publiczne. Skala działalności tych przedsiębiorstw sprzyja korzystaniu z metod zmniejszania ciążących na nich obciążeń podatkowych pozwalając zarazem na angażowanie znacznych środków w działalność lobbingsową. Trzeba dodać, że tego rodzaju podmioty cieszą się często także silnym, nieformalnym wsparciem ze strony swoich macierzystych państw, które to wsparcie ma istotny wpływ nie tylko na stanowienie, ale także na stosowanie przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji, w tego rodzaju przypadkach, przewaga władzy publicznej nad podatnikiem przestaje być oczywista a przedmiotowe gwarancje mogą wymagać daleko idących modyfikacji.

2. Sądowa wykładnia prawa podatkowego

Zgodzić należy się z tezą zgodnie z którą stosowanie prawa podatkowego przez zarówno podmioty tego prawa, jak i przez organy władzy w postępowaniach jurysdykcyjnych jest najważniejszym zjawiskiem w kontekście stanowienia, interpretacji i stosowania prawa, przy czym treść zastosowanych faktycznie norm prawnych często różni się od prawa zamierzonego¹⁹⁹. Normy prawa podatkowego skierowane są bezpośrednio do obywateli będących przede wszystkim podatnikami. Poszukując treści normy prawnej drogą analizy przepisu prawa podatkowego, podatnik typowo uwzględni głównie swoje interesy majątkowe. Gdy przepis prawa stosowany jest w procedurach jurysdykcyjnych przez organy władzy rządowej i samorządowej, wybór warunków normy

198 D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego...*, 2. *Wykładnia językowa prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*.

199 Zob. W. Modzelewski, *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, Serwis Doradztwa Podatkowego, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/> (dostęp: 04.01.2021).

prawnej często jest przedmiotem negocjacji toczonych między podatnikiem a władzą. Skutki takiego uzgodnienia mogą być następnie zmienione przez sąd administracyjny²⁰⁰. W doktrynie podkreśla się przy tym, że powołanie systemu sądowej kontroli decyzji podatkowych sprawiło, że prawo podatkowe przyjęło charakter *par excellence* prawa sądowego²⁰¹. Na szczególną uwagę zasługuje w tym kontekście wyrok Sądu Najwyższego Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń społecznych z dnia 7 maja 1997 r.²⁰² zgodnie z którym „zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe”. Stanowisko to spotkało się z zasadnymi zastrzeżeniami ze strony doktryny²⁰³ wywołując mimo to istotny wpływ na sądową wykładnię prawa podatkowego.

Jednocześnie, jak już wskazano, na faktyczną treść norm praw podatkowych niezwykle ważny wpływ ma orzecznictwo sądowe. Wpływ ten nie jest w rzeczywistości ograniczony jedynie do stosowania prawa. Faktyczne granice władzy sądów administracyjnych są w tym zakresie bardzo trudne do jasnego uchwycenia. W praktyce może dochodzić, przy zastosowaniu wykładni prokonstytucyjnej, systemowej, celowościowej i gramatycznej, do orzekania przez sąd nawet wbrew literalnemu brzmieniu przepisu przy bezpośrednim odwołaniu się do Konstytucji²⁰⁴. Warto odnieść się w tym miejscu także do anglosaskiej myśli zgodnie z którą egzekutywa nie tylko udziela zaszczytów, ale także dzierży miecz społeczności. Legislatura nie tylko włada mieszkaniem, ale określa też prawa i obowiązki obywateli. Władza sądownicza natomiast nie włada ani mieczem, ani mieszkaniem i musi polegać na pomocy egzekutywy przy wykonaniu swoich orzeczeń²⁰⁵. W ocenie autora dodać tu należy, że z formalnego punktu widzenia władza sądownicza sama określa zakres swoich kompetencji, których obiektywne granice wynikają z uwarunkowań mających charakter pozaprawny.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, że sądowa wykładnia prawa podatkowego jest kluczowa z punktu widzenia jego właściwego funkcjonowania. Stanowi przy tym w praktyce zasadniczy punkt odniesienia zarówno dla organów podatkowych jak i samych podatników.

200 W. Modzelewski, *Stosowanie prawa podatkowego...*

201 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 422.

202 Sygn. akt III RN 22/97, OSNAPU 1998/5/142.

203 B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 467.

204 W. Klimiuk, *Sądy administracyjne – interpretacja ustaw czy Konstytucji?*, tekst niepublikowany.

205 A. Hamilton, *Federalist Papers: No. 78*, https://avalon.law.yale.edu/18th_century/fed78.asp, (dostęp: 8.01.2021).

3. Wybrane orzecznictwo sądowe w zakresie zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego

3.1. Zwolnienie od podatku akcyzowego energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii

Przedmiotowe zwolnienie wynika z art. 30 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym²⁰⁶ (dalej: upa) zgodnie z którym zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii, na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Zwolnienie to należy zaliczyć do zwolnień mających realizować cele ekologiczne.

W orzecznictwie zwrócono uwagę na znaczenie ewidencji w kontekście zastosowania przedmiotowego zwolnienia. W wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 5 października 2017 r.²⁰⁷ stwierdzono, że prowadzona ewidencja powinna umożliwić kompletną identyfikację operacji gospodarczych związanych z przedmiotowym obrotem energią. Z kolei w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 29 maja 2017 r.²⁰⁸ wskazano, że przedmiotowe zwolnienie ma zastosowanie do podatnika nie zaś do kogokolwiek, kto spełnia tylko odpowiednie warunki nie będąc przy tym podatnikiem. Zwolnienie przysługuje tu zdaniem Sądu jedynie podmiotom mającym status podatnika podatku akcyzowego w momencie uzyskania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii.

3.2. Zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej oraz zużycia tej energii w celu podtrzymania tych procesów produkcyjnych

Zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymania tych procesów produkcyjnych wynika z przepisu art. 30 ust. 6 upa. Zwolnienie to należy zaliczyć do zwolnień mających realizować cele gospodarcze.

W orzecznictwie pojęcie procesu produkcji energii elektrycznej uzyskało rozumienie zgodnie z którym są to określone przemiany energii, których celem jest bezpośrednie wykonanie produktu jakim jest energia elektryczna. Nie należy w tej interpretacji zaliczać do przedmiotowego procesu etapów transportu, wyładunku i składowania nośnika energii, składowania żużlu i pyłów czy ich załadunku na wagony, gdyż czynności te związane są tylko pośrednio z produkcją energii elektrycznej. Do procesu produkcji energii elektrycznej nie powinno się zaliczać pojęć mających odrębne znaczenie w tym: wydobywania, transportu,

²⁰⁶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U.2020.722 t.j. z dnia 23 kwietnia 2020 r.

²⁰⁷ Sygn. akt I SA/Rz 544/17, LEX nr 2377552.

²⁰⁸ Sygn. akt III SA/GI 307/17, LEX nr 2314682.

magazynowania surowca czy odpadów produkcyjnych²⁰⁹. Podobne rozumowanie przyjęto także w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2012 r.²¹⁰ w którym uznano, że produkcja energii elektrycznej z węgla brunatnego nie obejmuje wydobycia węgla brunatnego, co jest tylko pozyskaniem surowca, który nie musi być przeznaczony do produkcji energii elektrycznej.

3.3. Zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu

Przedmiotowe zwolnienie wynika z treści art. 30 ust. 7 upa. Zwolnienie to zasadniczo realizuje cele ekologiczne, w pewnym stopniu także gospodarcze, można więc uznać, że ma charakter mieszany.

Warunkiem zastosowania przedmiotowego zwolnienia jest prowadzenie ewidencji pozwalającej na określenie ilości i sposobu wykorzystania energii. W wyroku z dnia 6 lutego 2013 r. WSA w Lublinie²¹¹ stwierdził, że skoro przepisy nie określają odpowiednich metod, wybór metody szacowania dla określenia zużytej energii jest związany z oceną stanu faktycznego nie zaś z interpretacją przepisów prawa podatkowego.

3.4. Zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej do celów redukcji chemicznej, w procesach metalurgicznych, w procesach mineralogicznych

Zwolnienia o których tu mowa wynikają z treści art. 30 ust. 7a upa. Charakter procesów z którymi są one związane pozwala na zidentyfikowanie ich jako zwolnień realizujących zasadniczo cele gospodarcze.

Stosunkowo restryktywne ujęcie w zakresie zwolnienia związanego z redukcją chemiczną sformułowano w szeregu orzeczeń. W wyroku WSA w Lublinie z dnia 27 stycznia 2017 r.²¹² wskazano, że należy w sposób ścisły dokonywać interpretacji przepisu art. 30 ust. 7a pkt 1 upa i stwierdzić, że zwolnienie przedmiotowe z akcyzy energii elektrycznej wystąpi wówczas, gdy energia ta przyczynia się w sposób bezpośredni i kluczowy do przeprowadzenia samej redukcji chemicznej, wykluczając ze zwolnienia pozostałe czynności nie uczestniczące w sposób bezpośredni w tym procesie. W wyroku WSA w Krakowie z dnia 25 stycznia 2017 r.²¹³ stwierdzono z kolei, że „*Zwolnieniu z akcyzy na podstawie art. 30 ust. 7a pkt 1 u.p.a. podlegać może wyłącznie energia elektryczna służąca*

209 Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 lutego 2013 r. sygn. akt V SA/Wa 2128/12, LEX nr 1396071; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 września 2011 r. sygn. akt III SA/Gl 2477/10, LEX nr 792265; wyrok NSA z dnia 19 września 2012 r., sygn. akt I GSK 369/12, LEX nr 1970507; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 812/11, LEX nr 1151141.

210 Sygn. akt III SA/Po 640/12, LEX nr 1241935.

211 Sygn. akt I SA/Lu 903/12, LEX nr 1342597.

212 Sygn. akt I SA/Lu 768/16, LEX nr 2350426.

213 Sygn. akt I SA/Kr 1416/16, LEX nr 2248034.

bezpośrednio wywołaniu redukcji chemicznej, po spełnieniu pozostałych warunków formalnych przewidzianych przepisami ustawy". Trzeba zauważyć, że w orzeczeniu tym Sąd powołał się na wspomniane już stanowisko Sądu Najwyższego, sformułowane w orzeczeniu z dnia 7 maja 1997 r.²¹⁴, zgodnie z którym zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe. Na uwagę zasługuje także to, że istotne z punktu widzenia przedmiotowego orzeczenia WSA przepisy art. 30 ust. 7a pkt 1 upa oraz art. 30 ust. 7b upa są związane z przepisami zawartymi w Dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r.²¹⁵ (dalej: Dyrektywa) z których wynika, jak ujął to WSA w Krakowie, że „(...) państwo członkowskie przy opodatkowaniu produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej m.in. do redukcji chemicznej nie jest związane z regułami harmonizacyjnymi na poziomie wspólnotowym. Tym samym zakres zwolnienia produktów energetycznych i energii elektrycznej wykorzystywanej do redukcji chemicznej może być określany dowolnie przez każde z państw członkowskich”. Kwestię tę można rozumieć zdaniem autora między innymi w ten sposób, że odpowiednie przepisy prawa krajowego nie są objęte zakresem Dyrektywy a zatem nie mają bezpośredniego związku z prawem unijnym. Z drugiej strony można też argumentować, że skoro Dyrektywa przyznaje w pewnym stopniu swobodę państwom członkowskim to realizacja tej swobody pozostaje w związku z prawem unijnym. Wątek ten ma znaczenie między innymi w związku z orzeczeniem NSA z dnia 25 marca 2014 r.²¹⁶ zgodnie z którym w związku z tym, że podatek akcyzowy jest podatkiem zharmonizowanym w okresie poakcesyjnym zmieniły się metody wykładni - w miejsce dominującej w poprzednim stanie prawnym wykładni językowej aktualnie prymat należy przyznać dyrektywie wykładni celowościowej. W orzeczeniu tym stwierdzono między innymi, że „Stąd też należy podkreślić, że wykładnia przepisów dotyczących zwolnień od podatku powinna przede wszystkim uwzględniać cel oraz funkcje danego zwolnienia, a nie jego dosłowne brzmienie wyrażone w normie krajowego aktu prawnego”. Trzeba zaznaczyć, że przedmiotowe orzeczenie NSA zapadło w kontekście ówczesnego brzmienia art. 31a ust. 2 pkt 9 upa przewidującego zwolnienie od akcyzy wyrobów węglowych zużywanych przez podmioty gospodarcze, w których wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej, przy czym zwolnienie to było wprowadzone na podstawie art. 17 Dyrektywy przewidującego jego fakultatywny z punktu widzenia państwa członkowskiego charakter.

Kwestia zwolnienia związanego z redukcją chemiczną była także przedmiotem orzeczenia WSA w Gliwicach dnia 1 marca 2017 r.²¹⁷ zapadłego w związku z treścią art. 30 ust. 7a pkt 1 upa, gdzie stwierdzono, że „zwolnienie nie obejmuje czynności poprzedzających

214 Sygn. akt III RN 22/97, OSNAPU 1998 nr 5 poz. 142

215 Dz.U.UE.L.2003.283.51.

216 Sygn. akt I FSK 469/13, LEX nr 1488858.

217 Sygn. akt III SA/GI 55/17, LEX nr 2281046.

i następujących po dokonaniu się reakcji redukcji chemicznej, a także czynności pomocniczych jedynie pośrednio uczestniczących w tej reakcji". Z kolei w wyroku WSA w Krakowie z dnia 1 lutego 2017 r.²¹⁸ sformułowano tezę zgodnie z którą „*czynności służące przeprowadzeniu reakcji redukcji chemicznej są konieczne dla ich przeprowadzenia, a zatem zużywana w tym celu energia elektryczna, podlega zwolnieniu od akcyzy jako wykorzystywana do celów redukcji chemicznej*".

Przepis art. 30 ust. 7a upa przewiduje między innymi zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach metalurgicznych. Za proces ten uznano proces produkcji metalu i jego obróbkę termiczną i (lub) chemiczną zmieniającą właściwości fizykochemiczne metalu. Odrzucono zarazem rozumienie procesu metalurgicznego obejmujące obróbkę metalu po jego wyprodukowaniu, która nie zmienia właściwości metalu i jego struktury²¹⁹. W orzeczeniu WSA w Krakowie z dnia 10 listopada 2016 r.²²⁰ wskazano, że „*zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych należy mieć na uwadze, że wszelkiego rodzaju przywileje podatkowe są w swojej istocie odstępstwem od jednej z głównych zasad podatkowych, a mianowicie zasady sprawiedliwości podatkowej, przejawiającej się w powszechności opodatkowania oraz równości podatkowej. Zatem rzeczą zupełnie wyjątkową jest sytuacja, w której pewna grupa podmiotów korzysta z uprawnień, których nie posiada większość. Z powyższego wynika, że wszelkiego rodzaju uprzywilejowanie w systemie prawa podatkowego jako wyjątek, odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania) nie może odbywać się według wykładni rozszerzającej*". W orzeczeniu tym powołano się także na cel przedmiotowego zwolnienia - „*(...) zwolnienie od podatku akcyzowego dla energii elektrycznej wykorzystywanej m.in. w procesach metalurgicznych, ustawodawca wprowadził narzędzie wsparcia dla danego sektora gospodarki. Wsparcie takie nie może jednak - w ocenie Sądu - prowadzić do dyskryminacji innych podmiotów powszechnie opodatkowanych akcyzą od zużycia energii elektrycznej. Celem zwolnienia z akcyzy o którym mowa w art. 30 ust. 7a pkt 3 ustawy jest wsparcie dla danego podmiotu w ściśle określonym zakresie. Natomiast nie można całej działalności danego podmiotu traktować kompleksowo, a przywileju podatkowego traktować jak narzędzia do zmniejszania kosztów jego działalności. W art. 30 ust. 7a pkt 3 ustawy jest mowa wyłącznie o pewnym ściśle określonym wycinku produkcji tj. najbardziej energochłonnym procesie technologicznym będącym częścią całego procesu produkcyjnego*".

Na kanwie art. 30 ust. 7a pkt 4 upa, dotyczącego zwolnienia energii elektrycznej wykorzystywanej w procesach mineralogicznych, zapadł między innymi wyrok WSA w Łodzi

218 Sygn. akt I SA/Kr 1408/16, LEX nr 2240804.

219 Zob. orzeczenie WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. III SA/GI 779/17, LEX nr 2420765; orzeczenie WSA w Łodzi z dnia 13 lipca 2018 r., sygn. III SA/Łd 210/18, LEX nr 2532675.

220 Sygn. I SA/Kr 1029/16, Lex nr 2180254.

z dnia 16 września 2016 r.²²¹ w którym odniesiono się do problemu, poruszanego także w innych orzeczeniach zapadłych w związku z wyżej wymienionym przepisem, dotyczącego dopuszczalnego oddalenia czynności związanej ze zużyciem energii elektrycznej od procesu warunkującego zwolnienie podatkowe. Sąd stwierdził tu, że zwolnienie o którym mowa w art. 30 ust. 7a upa jest zwolnieniem przedmiotowym, a nie podmiotowym w związku z czym nie każdy etap produkcji winien być nim objęty nawet jeśli pośrednio jest związany z procesem mineralogicznym. W tym ujęciu zwolnienie, o którym mowa w art. 30 ust. 7a upa, nie obejmuje w szczególności energii elektrycznej zużywanej do podtrzymania procesu produkcyjnego, lecz jedynie samej produkcji. Podobne stanowisko zajęł WSA w Warszawie w wyroku z dnia 30 maja 2017 r.²²² gdzie stwierdzono, że „(...) fakt, że wnioskodawca jest producentem cementu, tj. uzyskuje gotowy produkt w wyniku procesu mineralogicznego, nie oznacza, że każdy etap jego produkcji winien być objęty zwolnieniem nawet jeśli pośrednio jest związany z procesem mineralogicznym, lecz który, obiektywnie rzecz ujmując, nie może być uznany za proces mineralogiczny”. Na uwagę zasługuje także wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 października 2019 r.²²³ zgodnie z którym przepisy upa wprowadzają zwolnienie od podatku akcyzowego energii elektrycznej zużytej w procesach mineralogicznych jako na jednym z etapów produkcji. Pojęcie procesu ma w tym ujęciu zakres węższy niż produkcja, która może składać się z jednego lub kilku procesów lub stanowić kompilację procesów i czynności niestanowiących procesu.

3.5. Zwolnienia od akcyzy określonych czynności, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych

Przedmiotowe zwolnienia wynikają z treści art. 31a ust. 1 upa. Cele opałowe są tu związane z określonymi czynnościami o różnorodnym charakterze. Można tu wskazać w szczególności na te związane z celami gospodarczymi (m.in. proces produkcji energii elektrycznej i proces produkcji wyrobów energetycznych), społecznymi (m.in. wykorzystanie przez gospodarstwo domowe), ekologicznymi (wykorzystanie przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe, w którym wprowadzony został w życie system prowadzący do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższania efektywności energetycznej) oraz mieszanymi (m.in. wykorzystanie do przewozu towarów i pasażerów kolejaj).

Na uwagę zasługuje tu już wcześniej powoływane orzeczenie NSA z dnia 25 marca 2014 r.²²⁴ zapadłe w kontekście zwolnienia dotyczącego podmiotów gospodarczych, w których wprowadzone zostały w życie systemy prowadzące do osiągnięcia celów

221 Sygn. akt III SA/Ld 569/16, LEX nr 2120362.

222 Sygn. akt V SA/Wa 1408/16, LEX nr 2360014.

223 Sygn. akt III SA/GI 698/19, LEX nr 2738737.

224 Sygn. akt I FSK 469/13, LEX nr 1488858.

dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Sąd podkreślił w nim, że w związku z koniecznością stosowania prawa unijnego w miejsce dominującej w poprzednim stanie prawnym wykładni językowej, prymat należy teraz przyznać dyrektywie wykładni celowościowej.

Ciekawe światło na badaną problematykę rzuca orzeczenie NSA z dnia 30 sierpnia 2017 r.²²⁵, gdzie przyjęto korzystną dla podatników interpretację w zakresie uchybień formalnych. Uznano, że brak poświadczenia przez organy celne ewidencji prowadzonej w formie papierowej jest uchybieniem formalnym, które samo w sobie nie stanowi podstawy do kwestionowania prawa do zastosowania zwolnienia. W podobnym duchu wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 20 kwietnia 2017 r.²²⁶, gdzie stwierdzono, że przesłanką, która determinowała możliwość zastosowania zwolnienia od podatku akcyzowego było zużycie wyrobów węglowych na określony cel. Z kolei warunki formalne, od których spełnienia uzależniona jest skorzystanie z uprawnienia do zwolnienia od akcyzy wyrobów węglowych, w relacji do wskazanego powyżej warunku materialnoprawnego, miały jedynie charakter pomocniczy. Pomocniczy charakter formalnych warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego podkreślił także WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 29 października 2015 r.²²⁷ stwierdzając, że nie każde naruszenie formalnych warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego może skutkować bezwzględną utratą zwolnienia od opodatkowania. Podobne stanowisko zajął WSA w Łodzi w wyroku z dnia 21 stycznia 2014 r.²²⁸, gdzie stwierdzono, że uchybienia formalne, nie wskazujące na celowe uchylanie się od opodatkowania, same w sobie nie mogą stanowić podstawy do kwestionowania prawa do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania wyrobów węglowych ze względu na ich przeznaczenie o ile nie zachodzą wątpliwości, że nie naruszono materialnoprawnych warunków danego zwolnienia.

4. Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza pozwala potwierdzić, że sądy wykazują tendencję do wąskiego interpretowania zakresu przedmiotowego zwolnień podatkowych, którym poświęcone jest niniejsze opracowanie. W orzecznictwie wskazywana jest potrzeba ścisłego interpretowania przepisów dotyczących zwolnień podatkowych, jednak podkreśla się także wagę wykładni celowościowej w związku z tym, że podatek akcyzowy jest przedmiotem harmonizacji. Jednocześnie można tu zaobserwować pewną elastyczność w zakresie dochowywania wymogów formalnych pod warunkiem spełnienia odpowiednich warunków materialnych. Nie można zatem postawić tu jednoznacznej tezy o zupełnie restrykcyjnej wykładni dokonywanej przez sądy. Niemniej określone prawidłowości

225 Sygn. akt I GSK 1159/15, LEX nr 2400861.

226 Sygn. akt I GSK 906/15, LEX nr 2325473.

227 Sygn. akt I SA/OI 572/15, LEX nr 1929480.

228 Sygn. akt III SA/Łd 842/13, LEX nr 1502835.

dające się zaobserwować w zakresie sądowej wykładni prawa podatkowego, dotyczącej zwolnień wyrobów energetycznych i energii elektrycznej z podatku akcyzowego, mogą wiązać się z pewnymi wątpliwościami. Ważną kwestią wydaje się być tutaj ogólna specyfika wykładni prawa podatkowego oraz specyfika wykładni odnoszącej się do przepisów regulujących zwolnienia podatkowe. W orzecznictwie funkcjonują poglądy uznające zasadę ścisłej interpretacji przepisów wprowadzających przywileje podatkowe. Współistnieją z nimi poglądy o prymacie wykładni celowościowej w kontekście przepisów normujących podatek akcyzowy oraz podatek od towarów i usług. Ten stan rzeczy może budzić pewne zastrzeżenia, gdyż może on wprowadzać zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, czy dotyczy ich zwolnienie z opodatkowania regulowane na podstawie przepisów będących przedmiotem harmonizacji. W związku z tym od podatnika *de facto* wymaga się nie tylko znajomości przepisów prawa podatkowego, ale także trudnego do uchwycenia zróżnicowania w podejściu sądów do interpretacji różnych przepisów prawa podatkowego. Zdaniem autora tę sytuację mogłoby w pewnym stopniu uprościć uznanie, że przy wykładni prawa podatkowego powinny móc znaleźć zastosowanie typowe metody wykładni uwzględniające możliwie jak najszerszy kontekst funkcjonowania danego przepisu i specyfikę prawa podatkowego. Nie eliminowałoby to uwzględniania specyfiki wynikającej z obowiązywania prawa unijnego, dawałoby jednak równą możliwość sięgania do szerokiego zakresu metod wykładni podatnikom bez różnicowania ze względu na to, czy odpowiednie przepisy są przedmiotem harmonizacji. Mogłoby to umożliwić podatnikom nieco łatwiejsze przewidywanie faktycznej treści obowiązujących ich norm prawa podatkowego bez uszczerbku dla interesu fiskalnego państwa. Istnieje zarazem, zdaniem autora, potrzeba szerszego uwzględniania pozycji podatnika jako ważnego punktu odniesienia przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego. To przede wszystkim podatnicy *de facto* realizują masowo normy prawa podatkowego umożliwiając przez to jego działanie, a w konsekwencji realizację celu fiskalnego.

Andrzej Dmowski

adwokat

Opodatkowanie akcyzą energii elektryczne ze źródeł odnawialnych (wybrane problemy)

Wprowadzenie do opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej

Wspólnotowe dyrektywy podatkowe²²⁹ oraz przepisy ustawodawstwa krajowego²³⁰ regulują kompleksowo zagadnienie opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym. Energia Elektryczna stanowi również wyrób akcyzowy w świetle ustawy o podatku akcyzowym²³¹. Podatek akcyzowy jako selektywny podatek konsumpcyjny²³², powinien być proporcjonalny do poziomu faktycznej konsumpcji energii elektrycznej²³³. Zgodnie z art. 21 ust. 5²³⁴ Dyrektywy Energetycznej, sprzedaż energii elektrycznej nie powinna być opodatkowana podatkiem akcyzowym przed etapem sprzedaży konsumentowi ostatecznemu. Kluczowym aspektem opodatkowania energii elektrycznej akcyzą na etapie jej dostawy do konsumenta jest założenie, iż straty związane z przesyłem

229 W szczególności poniżej wskazane Dyrektywy regulują w ramowy sposób opodatkowanie energii elektrycznej podatkiem akcyzowym tj.:

Dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405), zwana dalej: Dyrektywą Energetyczną;

Dyrektywa Rady 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.Urz. WE L 76, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179) – zwana dalej: dyrektywą 92/12/EWG, dyrektywą horyzontalną;

Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 2009 r., s. 12, ze zm.) – zwana dalej: dyrektywą 2008/118/WE;

230 Podatek akcyzowy w Polsce regulowany jest ustawą z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.), zwaną dalej: AkcyzU, ustawa o podatku akcyzowym, akcyza;

231 Zgodnie z art. 2 ustawy o podatku akcyzowym

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) wyroby akcyzowe - wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy;

ZAŁĄCZNIK 1. WYKAZ WYROBÓW AKCYZOWYCH.

| Poz. | Kod CN | Nazwa wyrobu (grupy wyrobów) |
|------|------------|------------------------------|
| 33 | 2716 00 00 | Energia elektryczna |

232 M. Zimny, (red.). (2017). *Akcyza. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck, s. 106.

233 H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, K. Tetlak, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa, WKP 2017.

234 Art. 21 ust. 5 Dyrektywy Energetycznej

Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub dystrybutora. W przypadku gdy dostawa do zużycia ma miejsce w Państwie Członkowskim, w którym dystrybutor lub dystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, wówczas podatek Państwa Członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym Państwie Członkowskim dostawy. Podatek jest nakładany i pobierany w każdym przypadku zgodnie z procedurami ustanowionymi przez każde Państwo Członkowskie.

(...)

energii nie powinny podlegać opodatkowaniu. Przyjęcie przeciwnego założenia, iż opodatkowanie podatkiem akcyzowym energii elektrycznej następują na etapie produkcji (a nie na etapie sprzedaży do odbiorcy ostatecznego) powodowałoby pobieranie podatku od energii elektrycznej faktycznie niedostarczanej do odbiorcy, a podlegającej stracie podczas procesu jej przesyłu. Należy podkreślić, iż uprzednio obowiązujące przepisy ustawy o podatku akcyzowym naruszały przedmiotową zasadę²³⁵.

Regulacje ustawy o podatku akcyzowym w szczególny sposób określiły katalog czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, których przedmiotem jest energia elektryczna. Regulacje nawiązują do pojęcia nabywcy końcowego, zdefiniowanego w art. 2 ust 1 pkt. 19²³⁶ AkcyzU. W szczególności jest to podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji wydawanych na podstawie Prawa Energetycznego²³⁷ na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję bądź obrót energią elektryczną. Ustawa przewiduje cztery wyłączenia podmiotowe z grona jednostek uznawanych za nabywców końcowych tj. spółki prowadzące giełdy towarowe, towarowe domy maklerskie oraz domy maklerskie, giełdową izbę rozrachunkową, Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych, spółki prowadzące izbę rozliczeniową oraz izbę rozrachunkową (w związku z podstawowymi funkcjami działalności). W konsekwencji, nabywca końcowy otrzymujący energię elektryczną będzie zobowiązany uiścić cenę zawierającą akcyzę.

235 Wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska*, LEX nr 485098.

236 Art. 2 ust. 1 pkt 19 AkcyzU

19) nabywca końcowy - podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 755, z późn. zm.³¹), z wyłączeniem:

a) spółki prowadzącej giełdę towarową w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 312) nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych,

b) towarowych domów maklerskich i domów maklerskich w rozumieniu ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych lub nabywających energię elektryczną na rachunek dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 89, 284 i 288),

c) giełdowej izby rozrachunkowej, Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych S.A. lub spółki, której Krajowy Depozyt przekazał wykonywanie czynności z zakresu zadań, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych,

d) spółki prowadzącej jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym;

237 Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz.U. z 2012 r. poz. 1059 ze zm.).

Ustawodawca również sprecyzował zamknięty katalog czynności²³⁸ podlegających opodatkowaniu akcyzą w zakresie energii elektrycznej. W szczególności, czynnością podlegającą opodatkowaniu jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji w świetle Prawa Energetycznego, który wyprodukował tę energię, oraz zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tę energię. W konsekwencji, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega sprzedaż energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tą energię²³⁹. Podmiot ten będzie – co do zasady – zobowiązany do ustalenia i rozliczenia akcyzy, tylko w przypadku sprzedaży energii na rzecz nabywcy końcowego. Taka sytuacja nie wystąpi w przypadku sprzedaży na rzecz podmiotu pośredniczącego (firmy energetycznej). Dlatego, nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym sprzedaż energii elektrycznej podmiotowi posiadającemu którąkolwiek z koncesji²⁴⁰ przyznawanych w oparciu o Prawo Energetyczne.

Zużycie energii elektrycznej również zostało uznane za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, w przypadku, gdy:

- podmiot dokonujący zużycia energii elektrycznej otrzymał koncesję w świetle Prawa Energetycznego,
 - podmiot dokonujący zużycia energii elektrycznej ją wytworzył, a nie posiada koncesji w świetle Prawa Energetycznego,
- oraz
- podmiot będący nabywcą końcowym zużywa energię elektryczną, a podatek akcyzowy nie został odprowadzony w należytej wysokości oraz nie można ustalić podmiotu dokonującego sprzedaży tej energii na rzecz nabywcy końcowego.

238 Art. 9 ust. 1 AkcyzU

1. W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

- 1) nabywanie wewnątrzspółnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię;
- 3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;
- 4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;
- 5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należytej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

239 Większość czynności opodatkowanych podatkiem akcyzowym w zakresie energii elektrycznej związanych jest ze sprzedażą energii – tak: M. Lewandowski, Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski. 2018; W: M. Pawelczyk (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*. Warszawa: Wydawnictwo Ius Publicum, s. 174.

240 Również: M. Czuba, M. Wielec, Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce - wybrane aspekty, IKAR 2019, Nr 5.

Zgodnie z art. 9 ust. 2²⁴¹ AkcyzU, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym straty energii elektrycznej powstałe w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją oraz energii elektrycznej pobranej nielegalnie.

Obowiązek podatkowy w przypadku energii elektrycznej powstaje, zgodnie z art. 11 ust. 1²⁴² AkcyzU, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu oraz z dniem zużycia energii elektrycznej (w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6 AkcyzU).

Podstawą opodatkowania²⁴³ energii elektrycznej jest jej ilość, w przeliczeniu na megawatogodziny (MWh). Zgodnie z wykazem stawek podatku akcyzowego na dzień 1 stycznia 2021 r., stawka podatku akcyzowego odnosząca się do energii elektrycznej została ustalona na poziomie 5,00 zł za 1 MWh.

Ustawa o podatku akcyzowym, implementująca postanowienia Dyrektywy Energetycznej, przewiduje wiele zwolnień przedmiotowych z podatku akcyzowego. Dyrektywa określa listę zwolnień obligatoryjnych oraz zwolnień fakultatywnych, pozostawiając w tym zakresie swobodę wyboru regulacji państwu członkowskiemu. Przykładem zwolnienia obligatoryjnego, implementowanego do polskiego systemu prawnego jest art. 30 ust. 6²⁴⁴ AkcyzU. W ślad za art. 14 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej, zwalnia się od podatku akcyzowego zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych. W konsekwencji, nie każde zużycie energii elektrycznej będzie podlegało pod zwolnienie od akcyzy, a tylko takie które jest bezpośrednio związane z procesem jej produkcji (w procesie produkcji / podtrzymywania procesu produkcji).

241 Art. 9 ust. 2 AkcyzU

Za zużycie energii elektrycznej nie uznaje się strat powstałych w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją oraz energii elektrycznej pobranej nielegalnie.

242 Art. 11 AkcyzU

1. W przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje:

- 1) z dniem nabycia wewnątrzwspólnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju;
- 3) z dniem zużycia energii elektrycznej, w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6;
- 4) z dniem powstania długu celnego, w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego.

2. Wydanie energii elektrycznej, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nabywcy końcowemu jest związane z wystawieniem przez podatnika faktury lub innego dokumentu, z którego wynika zapłata należności za sprzedaną przez podatnika energię elektryczną.

243 Art. 88 ust. 2 i ust. 2a AkcyzU

2. Podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh).

2a. W przypadku nielegalnego poboru energii elektrycznej podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej szacunkowa ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh).

244 Art. 30 ust. 6 AkcyzU

Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych.

Dyrektywa Energetyczna określa listę zwolnień fakultatywnych z akcyzy dotyczących energii elektrycznej w art. 15 ust. 1 pkt. b²⁴⁵). Dyrektywa dopuszcza, aby Państwa Członkowskie wprowadziły zwolnienia z podatku akcyzowego m.in. dla energii elektrycznej wytworzonej ze źródeł odnawialnych. Polski ustawodawca korzystając z w/w uprawnienia, wprowadził do polskiego systemu prawnego art. 30 ust. 1²⁴⁶ AkcyzU, ustanawiając zwolnienie przedmiotowe dla energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii, w oparciu o mechanizm potwierdzający umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Zwolnienie z akcyzy na podstawie art. 30 ust. 1 i ust. 2 AkcyzU nie ma charakteru bezwarunkowego²⁴⁷ oraz jest dokonywane po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa energii. Świadectwo pochodzenia energii stanowi certyfikat potwierdzający rodzaj źródła z jakiego energia elektryczna została wytworzona. Ustawa o odnawialnych źródłach energii²⁴⁸ definiuje certyfikaty pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w art. 44 ust. 1²⁴⁹ oraz reguluje ich wydawanie. W konsekwencji, wytwórcy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych przysługuje świadectwo pochodzenia²⁵⁰ dotyczące tej energii, potwierdzające źródło jej pochodzenia. Producenci energii ze źródeł odnawialnych otrzymują świadectwa pochodzenia energii, niezależnie od podstawowego wynagrodzenia za sprzedaną energię jako dodatkową formę korzyści finansowej związanej z przyczynianiem się do mniej zanieczyszczonego środowiska naturalnego²⁵¹. Świadectwo pochodzenia energii elektrycznej wydawane jest na wniosek wytwórcy energii (co do zasady – przedsiębiorstwa energetycznego) zgłoszony do Prezesa

245 Art. 15 ust. 1 pkt Dyrektywy Energetycznej

1. Bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, Państwa Członkowskie mogą przyznać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec:

(...)

b) energii elektrycznej:

— pochodzącej z wykorzystania energii słonecznej, wiatrowej, fal, pływów lub geotermicznej;

— pozyskiwanej w elektrowniach wodnych;

— pozyskiwanej z biomasy lub produktów wyprodukowanych z biomasy;

— wytwarzanej z emisji metanu z opuszczonych kopalni węgla;

— wytwarzanej z ogniw paliwowych;

(...)

246 Art. 30 ust. 1 i 2 AkcyzU

1. Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii, na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów prawa energetycznego lub przepisów ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2020 r. poz. 261 i 284).

2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe.

247 Także: M. Czuba, M. Wielec, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce - wybrane aspekty*, IKAR 2019, Nr 5.

248 Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz. 478) – dalej ustawa o odnawialnych źródłach energii.

249 Art. 44 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii

1. Wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2, oraz wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii w instalacji odnawialnego źródła energii innej niż mikroinstalacja, w której energia elektryczna została wytworzona po raz pierwszy przed dniem wejścia w życie rozdziału 4, przysługuje świadectwo pochodzenia tej energii potwierdzające jej wytworzenie z odnawialnych źródeł energii, zwane dalej „świadectwem pochodzenia”.

250 Świadectwa pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych często są nazywane zielonymi certyfikatami.

251 J. Markiewicz *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz* (wyd. III 2016). Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer, s. 139.

URE zgodnie z art. 45 ust 1²⁵² ustawy o odnawialnych źródłach energii. Świadcstwo pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych podlega umorzeniu zgodnie z trybem opisanym w art. 52 ust. 1 pkt 1²⁵³ ustawy o odnawialnych źródłach energii.

Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie definiują odnawialnych źródeł energii, odsyłając w tym zakresie do regulacji innych ustaw. W świetle art. 3 pkt 20²⁵⁴ ustawy Prawo Energetyczne²⁵⁵, odnawialnym źródłem energii jest odnawialne źródło energii w rozumieniu ustawy o odnawialnych źródłach energii. Zgodnie z art. 2 pkt 22²⁵⁶ ustawy o odnawialnych źródłach energii, za odnawialne źródła energii uznaje się odnawialne, niekopalne źródła energii obejmujące (katalog zamknięty): energię wiatru, energię promieniowania słonecznego, energię aerotermalną, energię geotermalną, energię hydrotermalną, hydroenergię, energię fal, prądów i pływów morskich, energię otrzymywaną z biomasy, biogazu, biogazu rolniczego oraz z biopłynów. Tylko energia elektryczna wytworzona z w/w źródeł może korzystać z przedmiotowego zwolnienia. Konstrukcja zwolnienia zakłada, iż zwolnienie stosuje się poprzez użycie mechanizmu obniżenia akcyzy należnej od energii elektrycznej za kolejne okresy rozliczeniowe tego podatku. Przedmiotowe zwolnienie można zastosować nie wcześniej niż z momentem otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej.

Podsumowując, posiadanie dokumentu potwierdzającego pochodzenie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest elementem koniecznym do skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 30 ust 1 AkcyzU. Zwolnienie następuje poprzez obniżenie wartości należnej akcyzy dotyczącej energii elektrycznej za kolejne okresy rozliczeniowe,

252 Art. 45 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii

1. Świadcstwo pochodzenia wydaje Prezes URE na wniosek wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, o którym mowa w art. 44 ust. 1.

253 Art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii

1. Przedsiębiorstwo energetyczne, odbiorca końcowy, odbiorca przemysłowy oraz towarowy dom maklerski lub dom maklerski, o których mowa w ust. 2, są obowiązane:

1) uzyskać i przedstawić do umorzenia Prezesowi URE świadectwo pochodzenia lub świadectwo pochodzenia biogazu rolniczego wydane:

a) odpowiednio dla energii elektrycznej lub biogazu rolniczego, wytworzonych w instalacjach odnawialnego źródła energii znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zlokalizowanych w wyłącznej strefie ekonomicznej lub

b) na podstawie ustawy - Prawo energetyczne lub

2) uiścić opłatę zastępczą w terminie określonym w art. 68 ust. 2 obliczoną w sposób określony w art. 56.

254 Art. 3 pkt 20 Prawo Energetyczne

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

20) odnawialne źródło energii - odnawialne źródło energii w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2020 r. poz. 261, 284 i 568);

255 Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz.U. Nr 54, poz. 348 z późn. zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 1565, Dz.U. z 2020 r. poz. 1378, Dz.U. z 2020 r. poz. 1086, Dz.U. z 2020 r. poz. 843, Dz.U. z 2020 r. poz. 471) zwana dalej: Prawo Energetyczne.

256 Art. 2 pkt 22 ustawy o odnawialnych źródłach energii.

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

22) odnawialne źródło energii - odnawialne, niekopalne źródła energii obejmujące energię wiatru, energię promieniowania słonecznego, energię aerotermalną, energię geotermalną, energię hydrotermalną, hydroenergię, energię fal, prądów i pływów morskich, energię otrzymywaną z biomasy, biogazu, biogazu rolniczego oraz z biopłynów;

co w konsekwencji obliguje podatnika do zadeklarowania i odprowadzenia akcyzy²⁵⁷. Jeśli kwota obniżenia przysługującego danemu podatnikowi będzie wyższa w danym miesiącu od kwoty akcyzy należnej od energii elektrycznej podlegającej opodatkowaniu, to niewykorzystana kwota ulgi w tym miesiącu powinna być rozliczona w deklaracjach podatkowych dotyczących kolejnych miesięcy²⁵⁸.

Zwolnienie z art. 30 ust. 1 i ust. 2 AkcyzU, odnosi się tylko do podatnika podatku akcyzowego, a nie innego dowolnego podmiotu, który spełniałby warunki wskazane w tym przepisie. Zwolnienie to przysługuje tylko podatnikowi posiadającemu status podatnika podatku akcyzowego w momencie otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia. Przedmiotowe stanowisko potwierdził wyrok²⁵⁹ Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 29 maja 2017 r. W konsekwencji, opisywane zwolnienie przysługuje w pierwszej kolejności wytwórcy energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii. Należy podkreślić, iż świadectwo pochodzenia energii wiąże się z określonymi prawami majątkowymi, które dają możliwość ich zbycia. Transakcje kupna sprzedaży świadectw pochodzenia (tzw. certyfikatów zielonych) jako towarów odbywa się na rynku regulowanym – giełdach towarowych. Wytwórca energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest uprawniony do sprzedaży świadectw pochodzenia na rzecz podmiotów trzecich. Ów nabywca świadectwa pochodzenia jest również uprawniony do zastosowania zwolnienia w podatku akcyzowym na podstawie art. 30 ust. 1 i ust. 2 AkcyzU, pod warunkiem, iż w chwili zakupu tego świadectwa był podatnikiem podatku akcyzowego. W konsekwencji, beneficjentami przedmiotowego zwolnienia mogą być nie tylko producenci energii ze źródeł odnawialnych, ale również producenci / sprzedawcy konwencjonalnej energii elektrycznej, którzy nabyli na rynku regulowanym świadectwa pochodzenia oraz wystąpili o ich umorzenie i w konsekwencji obniżyli kwotę należnej akcyzy o wartość odpowiadającą ilości energii objętej umorzonym świadectwem pochodzenia.

Powstaje wątpliwość czy, na podstawie art. 30 ust. 1 AkcyzU w związku z art. 120²⁶⁰ i nast. ustawy o odnawialnych źródłach energii, możliwe jest zwolnienie z akcyzy podmiotu

257 Także: M. Lewandowski, Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski, 2018; W: M. Pawelczyk (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*. Warszawa: Wydawnictwo Ius Publicum, s. 175.

258 K. Kowalski, Rzeczpospolita, Publikacja: 24 czerwca 2019, Aktualizacja: 24 czerwca 2019; <https://www.rp.pl/Akcyza/306249957-Zielona-energia-ze-zwolnieniem-z-akcyzy.html>.

259 Wyrok z dnia 29 maja 2017 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. III SA/GI 307/17.

260 Art. 120 ustawy o odnawialnych źródłach energii

1. Gwarancja pochodzenia energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii w instalacjach odnawialnego źródła energii, wydawana w postaci elektronicznej, zwana dalej „gwarancją pochodzenia”, jest jedynym dokumentem poświadczającym odbiorcy końcowemu wartości środowiskowe wynikające z unikniętej emisji gazów cieplarnianych oraz, że określona w tym dokumencie ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej lub sieci przesyłowej została wytworzona z odnawialnych źródeł energii w instalacjach odnawialnego źródła energii.

występującego o wydanie gwarancji pochodzenia na podstawie art. 121 ust. 1²⁶¹ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Należy wskazać, iż dyspozycja art. 30 ust. 1 AkcyzU odnosi się bezpośrednio do dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, zgodnie z postanowieniami ustawy o odnawialnych źródłach energii. Ustawa ta odrębnie reguluje pojęcie gwarancji pochodzenia energii. Świadectwo pochodzenia przysługuje wytwórcy energii ze źródeł odnawialnych i potwierdza źródło pochodzenia tej energii. Ze świadectwami pochodzenia związane są prawa majątkowe – są one zbywalne i stanowią towar giełdowy na rynku regulowanym. W ustawie o odnawialnych źródłach energii odrębnie od systemu wydawania oraz umarzania świadectw pochodzenia energii zaprezentowano system gwarancji pochodzenia energii²⁶². Gwarancja pochodzenia stanowi dokument wydawany odbiorcy końcowemu, poświadczający, że określona ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej / przesyłowej została wytworzona ze źródeł odnawialnych. Ustawa ta jednoznacznie wskazuje, iż z gwarancją pochodzenia nie są związane prawa majątkowe, a ich przekazanie dokonuje się niezależnie od przeniesienia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia. W świetle ustawy o odnawialnych źródłach energii, świadectwa pochodzenia oraz gwarancje pochodzenia stanowią odrębne dokumenty z innymi funkcjami i przeznaczeniem. W konsekwencji, oba pojęcia mają odrębne znaczenia i nie mogą być używane zamiennie. Przedmiotowe stanowisko potwierdza Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji²⁶³ z dnia 4 grudnia 2018 r. Wskazane podejście potwierdza również analiza prawa wspólnotowego, w szczególności Dyrektywy w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych²⁶⁴. Postanowienia Dyrektywy odrębnie definiują gwarancje pochodzenia oraz systemy wsparcia, w szczególności obowiązek stosowania energii odnawialnej w oparciu o tzw. zielone certyfikaty. Zgodnie z motywami 52 i 56 Dyrektywy podkreślono, iż należy odróżnić zielone certyfikaty stosowane w systemach wsparcia od dokumentów gwarancji pochodzenia. Gwarancje pochodzenia jako dokumenty poświadczające, nie dają prawa do korzystania z krajowych systemów wsparcia. Pojęcie systemów wsparcia zgodnie z postanowieniami Dyrektywy, obejmuje zwolnienia z podatków, ulgi podatkowe i zwrot podatków. Podkreślić należy, iż wskazane zwolnienia lub ulgi mają charakter fakultatywny²⁶⁵ dla danego Państwa Członkowskiego. Ustawa o podatku akcyzowym

261 Art. 121 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii

1. Gwarancję pochodzenia wydaje się na pisemny wniosek wytwórcy energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, zwany dalej „wnioskiem o wydanie gwarancji pochodzenia”.

262 K. Wolak, Akcyza i Podatek Akcyzowy - Serwis ISP - Nr. 12/2019 - Strona 8 z 33 - ISP Modzelewski.

263 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn.0111-KDIB-3-3.4013.182.2018.1.PJ.

264 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych zmieniająca i w następstwie uchylająca dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE.

265 Zgodnie z art. 15 Dyrektywy, Państwa Członkowskie „mogą” przyznać ulgi lub zwolnienia. Do Państwa Członkowskiego należy wybór formy tego zwolnienia.

implementuje postanowienia Dyrektywy w sprawie sposobu opodatkowania energii ze źródeł odnawialnych. Zgodnie z art. 30 ust. 1 AkcyzU, zwolnienie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest zwolnieniem bezpośrednim, powiązaniem z potwierdzeniem pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych poprzez umorzenie dokumentu świadectwa pochodzenia. W związku z powyższym, wsparcie w formie zwolnienia podatkowego łączy się z systemem wsparcia na podstawie świadectw pochodzenia energii. Wszelkie zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, regulacje odnoszące się do zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle. *„Wyraźne rozróżnienie świadectw pochodzenia i gwarancji pochodzenia przez ustawodawcę, a także wyrażona wprost intencja prawodawcy unijnego aby gwarancje pochodzenia nie dawały prawa do korzystania z krajowych systemów wsparcia nie pozwalają na zastosowanie zwolnienia od akcyzy w stosunku do energii elektrycznej na podstawie samych tylko gwarancji pochodzenia.”* W konsekwencji, na podstawie art. 30 ust. 1 AkcyzU nie ma możliwości zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej na podstawie uzyskanych gwarancji pochodzenia (otrzymanych na podstawie art. 121 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii).

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego²⁶⁶, na podstawie § 5²⁶⁷, zwolnione z akcyzy jest zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy przeliczeniowej 1MW, niedopuszczonej do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą służących do przesyłania energii elektrycznej. Warunkiem zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej wytworzonej w generatorach o mocy do 1 MW, jest odprowadzenie akcyzy w należytej wysokości od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii.

W kontekście produkcji energii elektrycznej w tzw. mikroinstalacjach²⁶⁸ ze źródeł odnawialnych, należy wskazać, iż przy produkcji tej energii nie są wykorzystywane wyroby energetyczne (energia ze źródeł odnawialnych), to w konsekwencji warunek zapłaconia akcyzy od wyrobów energetycznych nie ma zastosowania przy zastosowaniu przedmiotowego zwolnienia z podatku akcyzowego. Możliwość zastosowania zwolnienia

266 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2525), zwane dalej: Rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego.

267 § 5 Rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego

1. Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię.

2. W przypadku wykorzystywania do produkcji energii elektrycznej wyrobów energetycznych innych niż pochodzących z odnawialnych źródeł energii w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2018 r. poz. 2389 i 2245) zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w ust. 1, może być stosowane pod warunkiem, że od tych wyrobów energetycznych została zapłacona akcyza w należytej wysokości.

268 Art. 2 ustawy o odnawialnych źródłach energii

19) mikroinstalacja - instalację odnawialnego źródła energii o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 50 kW, przyłączoną do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV albo o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 150 kW, w której łączna moc zainstalowana elektryczna jest nie większa niż 50 kW; zwana dalej: mikroinstalacja.

z akcyzy na podstawie § 5 Rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego dotyczy zarówno osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jak również przedsiębiorców, zużywających energię elektryczną wyprodukowaną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW ze źródeł odnawialnych.

Dodatkowo należy rozważyć, czy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub przedsiębiorca, są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego od energii elektrycznej wytworzonej w tzw. mikroinstalacjach z odnawialnych źródeł energii, a wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej. W tym kontekście należy odnieść się do art. 9 ust. 1 AkcyzU, zgodnie z którym przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju. W tym przypadku wprowadzenie energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej, sprzedaż energii elektrycznej następowałaby na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego, którego nie można uznać w tym przypadku za odbiorcę końcowego. W konsekwencji, wprowadzenie energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej wytworzonej w tzw. mikroinstalacji z odnawialnych źródeł energii nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym²⁶⁹.

Ustawa o podatku akcyzowym nakłada na podmiot wykonujący czynności opodatkowane akcyzą w zakresie energii elektrycznej, obowiązek prowadzenia szczegółowej ewidencji zgodnie z art. 138h ust. 1²⁷⁰ AkcyzU. Podatnicy (poza eksporterami oraz dokonującymi wewnątrzspółnotowej dostawy energii elektrycznej), mają obowiązek prowadzić ilościową ewidencję na podstawie odczytów urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych zainstalowanych u nabywcy końcowego / podmiotu zużywającego energię elektryczną²⁷¹. Na zasadzie preferencji, obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej nie dotyczy podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW (która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii) zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych

269 Także: <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/zakres-opodatkowania/727844,Opodatkowanie-energii-wytworzonej-ze-zrodel-odnawialnych-w-mikroinstalacjach.html>.

270 Art. 138h ust. 1 AkcyzU

1. Ewidencję ilościową energii elektrycznej prowadzą:

1) podatnik dokonujący sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu;

2) podatnik zużywający energię elektryczną w przypadku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4;

(...).

271 W przypadku braku urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych, ewidencję ilościową prowadzi się na podstawie współczynnika ustalonego poziomu poboru energii, na podstawie dokumentacji podatnika.

do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytnej wysokości²⁷². Ustawa o podatku akcyzowym wskazuje minimalne wymogi jakie musi spełniać ewidencja ilościowa energii elektrycznej tj. musi dawać możliwość określenia w okresach miesięcznych, z dokładnością do 0,001 MWh, łącznej ilości m.in. zakupionej na terytorium kraju energii elektrycznej, energii elektrycznej zużytej na własne potrzeby, czy też strat energii elektrycznej niepodlegającej opodatkowaniu.

1. Opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych

Regulacje prawne, w tym regulacje podatkowe, wprowadzone przez Ustawodawcę w zakresie produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, mają w swoim zamyśle wspieranie produkcji tzw. czystej energii w kontekście dbałości o środowisko naturalne. Aktualnie obowiązujący system dotyczący relacji pomiędzy podmiotem wytwarzającym energię elektryczną w tzw. mikroinstalacjach (zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, jak również przedsiębiorcy) ze źródeł odnawialnych, a przedsiębiorstwem energetycznym (tj. podmiotem zajmującym się profesjonalnie produkcją lub obrotem energią elektryczną) został oparty na systemie opustów (*net-metering, opomiarowanie netto*²⁷³). W konsekwencji, podmiot posiadający mikroinstalację uzyskał status prosumenta w świetle art. 2 pkt. 27a²⁷⁴ ustawy o odnawialnych źródłach energii, a przedsiębiorstwem energetycznym uzyskującym status sprzedawcy zobowiązanego w świetle art. 40 ust. 1²⁷⁵ ustawy o odnawialnych źródłach energii.

System opustów w zakresie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych dotyczący energii elektrycznej wprowadzanej do systemu przesyłowego bazuje na mechanizmie „wymiany”. Mechanizm ten został uregulowany w art. 4 ust. 1 ustawy o odnawialnych

272 Art. 138h ust. 2 AkcyzU

Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytnej wysokości.

273 M. Czuba, M. Wielec, Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce - wybrane aspekty, IKAR 2019, Nr 5.

274 Art. 2 ustawy o odnawialnych źródłach energii

27a) prosument energii odnawialnej - odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji, pod warunkiem że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym, nie stanowi to przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 2019 r. poz. 649, 730 i 2294);

275 Art. 40 ustawy o odnawialnych źródłach energii

1. Obowiązek zakupu energii elektrycznej, o którym mowa w art. 41 ust. 1, art. 42 ust. 1, art. 70c ust. 2 oraz art. 92 ust. 1, wykonuje wyznaczony przez Prezesa URE sprzedawca energii elektrycznej, zwany dalej „sprzedawcą zobowiązanym”, na podstawie umowy, o której mowa w art. 5 ustawy - Prawo energetyczne.

1a. Sprzedawca zobowiązany ma obowiązek dokonać rozliczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 oraz w art. 38c ust. 3, chyba że rozliczenia dokonuje sprzedawca wybrany przez prosumenta energii odnawialnej lub spółdzielnię energetyczną, na podstawie umowy kompleksowej.

(...)

źródłach energii i zakłada, iż sprzedawca zobowiązany dokonuje rozliczenia ilości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej wobec ilości energii elektrycznej pobranej z tej sieci w celu jej zużycia na potrzeby własne przez prosumenta energii odnawialnej wytwarzającego energię elektryczną w mikroinstalacji o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej:

- większej niż 10 kW - w stosunku ilościowym 1 do 0,7;
- nie większej niż 10 kW - w stosunku ilościowym 1 do 0,8.

W konsekwencji należy wskazać, iż prosument jest każdorazowo stratny na wskazanym systemie opustów odpowiednio 30% lub 20% tj. przedsiębiorstwo energetyczne pobiera nieodpłatnie na każdorazowej „wymianie” energii elektrycznej z prosumentem odpowiednio 30% lub 20% otrzymanej energii od prosumenta (wytworzonej ze źródeł odnawialnych). Przy wprowadzeniu do sieci przesyłowej energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych przez prosumenta w ilości 1,0 kW, przedsiębiorstwo energetyczne zatrzyma energię elektryczną w ilości odpowiednio 0,2 kW lub 0,3 kW – jest to ilość energii elektrycznej, która nie zostanie zwrócona na rzecz prosumenta. Przedmiotowa nadwyżka energii elektrycznej pozostawiona po stronie przedsiębiorstwa energetycznego stanowi swoistego rodzaju dodatkowe wynagrodzenia dla tego podmiotu w celu pokrycia kosztów jego działalności i stosownych opłat²⁷⁶. Z drugiej strony, prosument energii odnawialnej uczestniczący w systemie opustów, nie uiszcza na rzecz sprzedawcy zobowiązanego opłat z tytułu jej rozliczenia oraz opłat za usługę dystrybucji, zgodnie z art. 4 ust. 4²⁷⁷ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Wskazany opust pokrywa opłatę za usługę dystrybucji energii elektrycznej uiszczaną przez sprzedawcę do operatora systemu dystrybucyjnego energii elektrycznej oraz opłatę za magazynowanie energii elektrycznej udostępnionej do przesyłu.

Wskazany mechanizm upustów powoduje istotne wątpliwości w zakresie ustalenia konsekwencji podatkowych dla uczestników tego systemu, w szczególności w zakresie rozliczenia podatku akcyzowego. Dodatkowym aspektem wpływającym na

276 Art. 4 ust. 11 ustawy o odnawialnych źródłach energii

Nadwyżką ilości energii elektrycznej wprowadzonej przez prosumenta energii odnawialnej do sieci wobec ilości energii pobranej przez niego z tej sieci dysponuje sprzedawca, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, w celu pokrycia kosztów rozliczenia, w tym opłat, o których mowa w ust. 4.

277 Art. 4 ust. 4 ustawy o odnawialnych źródłach energii

Od ilości rozliczonej energii elektrycznej w sposób, o którym mowa w ust. 1, prosument energii odnawialnej nie uiszcza:

1) na rzecz sprzedawcy, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, opłat z tytułu jej rozliczenia;

2) opłat za usługę dystrybucji, których wysokość zależy od ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta energii odnawialnej; opłaty te są uiszczane przez sprzedawcę, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, wobec operatora systemu dystrybucyjnego elektroenergetycznego, do sieci którego przyłączona jest mikroinstalacja.

sposób opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii jest fakt, czy produkcja energii odbywa się z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW czy też z generatorów o mocy wyższej. Dlatego niezbędnym jest ustalenie konsekwencji podatkowych dla prosumenta w zakresie opodatkowania energii elektrycznej wprowadzonej do sieci przesyłowej oraz energii elektrycznej pobranej z tej sieci. Drugi aspektem wymagającym analizy jest ustalenie konsekwencji podatkowych dla przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) w zakresie energii elektrycznej dostarczonej i pobranej przez prosumenta. Dodatkowym zagadnieniem pozostaje opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej w ilości 20% lub 30% stanowiącej nadwyżkę rozliczeniową energii wprowadzonej przez prosumenta do sieci przesyłowej w stosunku do ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta od przedsiębiorstwa energetycznego.

1.1. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie prosumenta w zakresie energii elektrycznej wprowadzonej do sieci energetycznej (z odnawialnych źródeł energii) oraz energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej.

Rozliczenie dostaw wytworzonej energii elektrycznej przez prosumenta z odnawialnych źródeł energii do sieci energetycznej oraz odpowiednio pobór energii elektrycznej przez prosumenta z tej sieci doprowadza do powstania salda dodatniego lub salda ujemnego w tych rozliczeniach (saldo zero w rozliczeniu, pomimo, iż teoretycznie możliwe, występuje bardzo rzadko). Saldo dodatnie powstaje w przypadku pobrania przez prosumenta energii elektrycznej w większej ilości niż ilość przez niego wyprodukowana i odprowadzona do sieci energetycznej. W tym przypadku, prosument jest zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego w wysokości powstałej różnicy. Saldo ujemne powstaje w przypadku wytworzenia i odprowadzenia energii elektrycznej przez prosumenta w większej ilości aniżeli ilość energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej. W tym przypadku, pod względem ekonomicznym, prosumentowi należne jest wynagrodzenie za nadwyżkę dostarczonej energii elektrycznej.

Odnoszą się do ilości energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu, tj. w ilości energii elektrycznej w wysokości niższej z dwóch wartości: dostarczonej lub odebranej energii przez prosumenta (tj. wartość bez nadwyżki), należy wskazać, iż wartość ta jest uznawana za zużycie energii wyprodukowanej przez danego prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu przepisów ustawy z o podatku akcyzowym, zgodnie z art. 4 ust. 10²⁷⁸ ustawy

278 Art. 4 ust. 10 ustawy o odnawialnych źródłach energii

Pobrana energia podlegająca rozliczeniu, o którym mowa w ust. 1, jest zużyciem energii wyprodukowanej przez danego prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864, z późn. zm.⁴⁾).

o odnawialnych źródłach energii. W konsekwencji, zgodnie z art. 9 ust. 1²⁷⁹ ustawy o podatku akcyzowym, czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym jest zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu Prawa energetycznego, który wyprodukował tę energię. Taki podmiot byłby zobowiązany do rozliczenia i odprowadzenia należnego podatku akcyzowego. Jednakże, takowa regulacja byłaby sprzeczna z zakładanymi preferencjami po stronie podmiotów wytwarzających energię elektryczną ze źródeł odnawialnych z mikroinstalacji. Zgodnie z celem przedmiotowych regulacji, Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, w którym w § 5 zostaje ustanowione zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię. Podsumowując, prosument nie jest zobowiązany do rozliczenia akcyzy w odniesieniu do wyprodukowanej przez siebie energii i wprowadzonej do sieci energetycznej, ponieważ uznaje się, iż energia ta zostaje zużyta przez prosumenta, zgodnie z art. 4 ust. 10 ustawy o odnawialnych źródłach energii. Natomiast, energia elektryczna sprzedana przez prosumenta do przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego – tj. podmiotu posiadającego koncesję na obrót energią elektryczną w świetle Prawa Energetycznego) nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu²⁸⁰, obowiązek w tym zakresie został przeniesiony na przedsiębiorstwo energetyczne²⁸¹.

Pod względem formalnym, podmioty wytwarzające oraz zużywające energię elektryczną są zobowiązane – co do zasady – wypełnić obowiązki rejestracyjne oraz sprawozdawcze, jako podmioty dokonujące czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz na których spoczywa obowiązek podatkowy²⁸². Zgodnie z art.

279 Art. 9 ustawy o podatku akcyzowym

1. W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

1) nabycie wewnątrzwspólnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;

2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię;

3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;

4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;

5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;

6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należynej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

280 M. Zimny (red.), Akcyza. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2020.

281 M. Śmiałek, Transformacja energetyczna – fotowoltaika a podatek akcyzowy.

https://www.igeos.pl/images/przeglad_energetyczny/M_miaek_artyku_AKCYZA_fotowoltaika_2_20201028.pdf.

282 W. Modzelewski, P. Milczek (red.), Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Komentarz. Wyd. 10, Warszawa 2020.

16 ust. 1²⁸³ AkcyzU, przedsiębiorcy, na których nawet nie ciąży obowiązek zapłaty akcyzy, są zobowiązani do dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Z przedmiotowego obowiązku rejestracyjnego zostały zwolnione podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot²⁸⁴. Przepis art. 16 ust. 7a²⁸⁵ AkcyzU wskazuje, iż zwolnienie z obowiązku rejestracyjnego dotyczy sytuacji, w której od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości. W konsekwencji, w przypadku, gdy energia elektryczna wytwarzana przez przedsiębiorcę (prosumenta) będzie w całości wykorzystywana na potrzeby własne, to nie powstanie obowiązek rejestracji na potrzeby podatku akcyzowego²⁸⁶. Jednakże, w przypadku sprzedaży nadwyżki wyprodukowanej energii elektrycznej do przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego), należy uznać, iż wystąpi wykorzystanie instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, przeznaczonych do przesyłania tej energii, a w konsekwencji powstanie obowiązek rejestracji dla celów podatku akcyzowego wytwórcy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych.

Należy rozważyć, czy w przypadku prosumenta produkującego energię elektryczną ze źródeł odnawialnych, powstaje obowiązek składania deklaracji podatkowych w podatku akcyzowym. Prosument dokonujący zużycia wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych dokonuje czynności opodatkowanej w świetle art. 9 ust 1 pkt 4 AkcyzU. W przypadku energii elektrycznej podatnik jest obowiązany, bez

283 Art. 16 ust. 1 AkcyzU

1. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest obowiązany, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Obowiązek, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym, ma zastosowanie również do podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, który dokonuje nabycia wewnątrzspółnotowego alkoholu etylowego całkowicie skażonego środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej lub dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, w którym skażenie następuje, na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego.

284 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.99.2020.1.PJ.

285 Art. 16 ust. 7a AkcyzU

Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

286 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.33.2020.1.PJ.

wezwania organu podatkowego, składać właściwemu Naczelnikowi Urzędu Skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zużycie energii elektrycznej, zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 3²⁸⁷ AkcyzU. W konsekwencji, przedsiębiorca dokonujący zużycia energii ze źródeł odnawialnych, dokonuje czynności opodatkowanej w związku z którą powstaje obowiązek złożenia deklaracji w podatku akcyzowym. Przedsiębiorca ten jako podmiot nie posiadający koncesji w świetle Prawa Energetycznego nie będzie uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku składania deklaracji przewidzianego w art. 24 ust 2²⁸⁸ AkcyzU.

Kolejnym obowiązkiem związanym z rozliczeniem podatku akcyzowego jest ewidencja ilościowa energii elektrycznej²⁸⁹. Wskazany obowiązek – co do zasady – dotyczy podatników dokonujących zużycia energii elektrycznej, posiadających koncesję w świetle Prawa Energetycznego, jak również podatników nieposiadających koncesji w świetle Prawa Energetycznego dokonujących zużycia energii elektrycznej którą sami wyprodukowali, zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 3 i pkt 4²⁹⁰ AkcyzU. Obowiązek prowadzenie ewidencji ilościowej energii elektrycznej wynika z art. 138h ust. 1 pkt 2²⁹¹ AkcyzU. Ewidencja ilościowa powinna zawierać informacje umożliwiające ustalenia w okresach miesięcznych łącznej ilości energii wyprodukowanej oraz energii zużytej na własne potrzeby, z dokładnością do 0,001 MWh. Zwolnione z tego obowiązku są podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii,

287 Art. 24 ust. 1 pkt 3) AkcyzU

1. W przypadku energii elektrycznej podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym:

(...)

3) nastąpiło zużycie energii elektrycznej - w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6.

288 Art. 24 ust. 2 AkcyzU

Przepis ust. 1 pkt 3 nie ma zastosowania do podmiotów posiadających koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, które zużywają energię elektryczną na cele zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 6 lub 7, i nie są podatnikami z tytułu innych czynności, o których mowa w art. 9 ust. 1.

289 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.163.2019.2.WR.

290 Art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4 AkcyzU

1. W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

(...)

3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;

4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;

291 Art. 138h AkcyzU

1. Ewidencję ilościową energii elektrycznej prowadzą:

1) podatnik dokonujący sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu; 2) podatnik zużywający energię elektryczną w przypadku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4;

lecz jest zużywana przez ten podmiot, zgodnie z art. 138h ust. 2²⁹² AkcyzU.

W konsekwencji, analogicznie jak w przypadku obowiązku rejestracji dla celów podatku akcyzowego, nie powstaje obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, dokonujących zużycia energii na własne potrzeby. Taki obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej powstałby za miesiąc, w którym energia elektryczna została dostarczona do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą (służących do przesyłania tej energii).

Ewidencja ilościowa energii elektrycznej prowadzona jest na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię, a w przypadku braku urządzeń pomiarowych - na podstawie współczynnikowo określonego poziomu poboru energii przez poszczególne urządzenia, wskazanego w dokumentacji prowadzonej przez podatnika, zgodnie z art. 138h ust. 3²⁹³ AkcyzU.

1.2. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) w zakresie energii elektrycznej pobranej z sieci energetycznej przez prosumenta.

Należy jednak wskazać na znacząco różne konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym występujące po stronie przedsiębiorstwa energetycznego w zakresie pobranej energii elektrycznej przez prosumenta. Powstała wątpliwość, czy z uwagi na fakt, iż energia elektryczna wyprodukowana przez prosumenta i oddana przez niego do sieci energetycznej jest zwolniona z podatku akcyzowego, to czy energia elektryczna dostarczona przez przedsiębiorstwo energetyczne do prosumenta w tej samej ilości (na zasadzie „wymiany”) również podlega zwolnieniu z podatku akcyzowego. Takowy system stanowiłby spójny system wskazujący brak opodatkowania akcyzą energii elektrycznej w ilości wytworzonej przez prosumenta ze źródeł odnawialnych²⁹⁴. W tym zakresie zajął stanowisko Minister Energii w odpowiedzi na interpelację poselską²⁹⁵ z dnia 1 września 2016 r. wskazując, iż kluczowa jest interpretacja pojęcia sprzedaży energii elektrycznej w świetl art. 2 ust.

292 Art. 138h ust. 2 AkcyzU

Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

293 Art. 138h ust. 3 AkcyzU

Podmioty określone w ust. 1 pkt 1-3 prowadzą ewidencję, o której mowa w ust. 1, na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię, a w przypadku braku urządzeń pomiarowych - na podstawie współczynnikowo określonego poziomu poboru energii przez poszczególne urządzenia, wskazanego w dokumentacji prowadzonej przez podatnika.

294 Zdaniem autora, taki powinien być cel regulacji – tj. preferencji dot. zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej wyprodukowanej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach.

295 Odpowiedź Ministra Energii na interpelację poselską nr 4855 z dnia 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta.

1 pkt 21²⁹⁶ AkcyzU. Za sprzedaż energii elektrycznej uznaje się czynność faktyczną lub prawną, w wyniku której dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności energii na inny podmiot. W konsekwencji, wydanie / pobór energii elektrycznej przez prosumenta z sieci energetycznej, stanowi przeniesienie posiadania / własności energii ze sprzedawcy zobowiązanego (przedsiębiorstwa energetycznego) na prosumenta w rozumieniu wskazanego przepisu. Prowadzi to do konstatacji, iż w tym przypadku przedsiębiorstwo energetyczne dokonuje sprzedaży energii elektrycznej na nabywcę końcowego nieposiadającego koncesji w świetle Prawa Energetycznego opodatkowanej podatkiem akcyzowym zgodnie z art. 9 ust. 1 AkcyzU. Przedmiotowa interpretacja przepisów ustawy o podatku akcyzowym, w rezultacie prowadzi do wniosku, iż ilość energii elektrycznej wyprodukowanej z odnawialnych źródeł energii przez prosumentów z mikroinstalacji (zwolniona z akcyzy u prosumenta) jest de facto opodatkowana akcyzą u dystrybutorów energii elektrycznej. Pod względem ekonomicznym, nastąpiło przeniesienie obowiązku rozliczenia akcyzy związanej z wytworzoną energią elektryczną ze źródeł odnawialnych z mikroinstalacji z prosumenta na sprzedawcę zobowiązanego (przedsiębiorstwo energetyczne). W konsekwencji, przedmiotowa energia jest opodatkowana akcyzą tylko u innego podmiotu.

Sprzedaż energii elektrycznej przez przedsiębiorstwo energetyczne – podmiot posiadający koncesję w świetle Prawa Energetycznego, na rzecz wytwórców energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach (będących nabywcami końcowymi), jest przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym. W świetle art. 13 ust. 1 pkt 2²⁹⁷ AkcyzU, podatnikiem akcyzy jest podmiot, który dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym tj. dystrybutor energii (sprzedawca zobowiązany) z tytułu sprzedawanej energii elektrycznej nabywcy końcowemu będącemu prosumentem. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie zawierają szczególnych regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej sprzedawanej na rzecz prosumentów - wytwórców energii ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach. Dodatkowo, regulacje na tle ustawy o odnawialnych źródłach energii w zakresie wzajemnych rozliczeń pomiędzy prosumentami (wytwórcami energii elektrycznej ze źródeł

296 Art. 2 AkcyzU

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

21) sprzedaż - czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot;

297 Art. 13 ust. 1 pkt 2) AkcyzU

1. Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot:

(...)

2) będący nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należytą wysokość i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu;

odnawialnych w mikroinstalacjach) a sprzedawcami zobowiązanymi (przedsiębiorstwami energetycznymi) nie stanowią podstawy do określania obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym. W szczególności, przepisy ustawy o odnawialnych źródłach energii nie stanowią podstawy do ustalenia lub obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym w zakresie sprzedaży energii elektrycznej bądź do określania zwolnień z podatku akcyzowego²⁹⁸.

1.3. **Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym w zakresie opodatkowania energii elektrycznej stanowiącej nadwyżkę w ilości 20% lub 30% będącej efektem rozliczenia energii elektrycznej wprowadzonej do sieci energetycznej przez prosumenta w stosunku do ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z tej sieci energetycznej.**

Zgodnie z przepisami ustawy o odnawialnych źródłach energii, w przypadku wyprodukowania przez prosumenta energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i wprowadzenia jej do sieci energetycznej w ilości przykładowo 1,0 kW, to zgodnie z art. 4 ust. 1 w zw. z art. 4 ust. 11 ustawy o odnawialnych źródłach energii, sprzedawca zobowiązany (przedsiębiorstwo energetyczne) zatrzymuje energię elektryczną w ilości odpowiednio 0,2 kW lub 0,3 kW, jako swoistą rekompensatę w celu pokrycia kosztów związanych z przesyłami / dystrybucją energii. Przedmiotowa energia elektryczna zatrzymana przez przedsiębiorstwo energetyczne nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z art. 4 ust. 12²⁹⁹ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Jednakże z punktu widzenia podatku akcyzowego, dalsza odsprzedaż tej energii przez przedsiębiorstwo energetyczne jest opodatkowane akcyzą na zasadach ogólnych.

Analizując całość regulacji w zakresie opodatkowania wytworzonej energii ze źródeł odnawialnych nasuwa się wątpliwość w zakresie dualizmu pojęcia „zużycia” energii. Z jednej strony pojęcie zużycia energii odnosi się do wyprodukowanej energii ze źródeł odnawialnych z wykorzystaniem mikroinstalacji oraz przesłanej do sieci energetycznej przez prosumenta, podczas gdy z drugiej strony odnosi się do energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci przesyłowej. Minister Energii dokonał istotnego rozróżnienia³⁰⁰ z punktu widzenia podatku akcyzowego obu wskazanych czynności mieszczących się w zakresie pojęcia „zużycia” energii. Minister Energii uznał, iż czynnością

298 Odpowiedź na interpelację poselską nr 28185 z dnia 1 lutego 2019 r. w sprawie podatku VAT i podatku akcyzowego od produkcji energii elektrycznej w prosumentkich instalacjach OZE, Filip Światała, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów.

299 Art. 4 ust. 12 ustawy o odnawialnych źródłach energii

Nadwyżka ilości energii elektrycznej, o której mowa w ust. 11, nie stanowi przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm).

300 Odpowiedź Ministra Energii na interpelację poselską nr 4855 z dnia 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta.

zwolnioną z akcyzy jest zużycie energii elektrycznej przez prosumenta (pod postacią wyprodukowanej i wprowadzonej do sieci przesyłowej energii), jednocześnie uznając, iż czynnością opodatkowaną podatkiem akcyzowym jest zużycie energii elektrycznej w postaci sprzedaży energii przez przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedawcę zobowiązanego) na rzecz prosumenta.

Odrębnym aspektem pozostaje zastosowanie mechanizmu przedstawionego w art. 9 ust. 3³⁰¹ ustawy o podatku akcyzowym, zakładającego jednokrotność opodatkowania akcyzą (zasada jednofazowości tego podatku). Zasada wskazuje, iż w stosunku do energii elektrycznej odnośnie której uprzednio powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu, to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą (przy założeniu, iż kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytnej wysokości). W odniesieniu do prosumenta, obowiązek podatkowy powstaje w wyniku czynności zużycia energii elektrycznej, gdzie dodatkowo zgodnie z postanowieniami rozporządzenia³⁰² Ministra Finansów prosument jest w tym zakresie zwolniony z akcyzy. Zdaniem autora, działaniem trudnym do pogodzenia z celem preferencji opodatkowania (zwolnienia) energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest dążenie organów skarbowych / ustawodawcy podatkowego do znalezienia odrębnej (innej / dodatkowej) podstawy do opodatkowania akcyzą tej samej energii ze źródeł odnawialnych. Zakładany mechanizm opomiarowania netto zakładał u swoich podstaw zmniejszenie kosztów procesu wsparcia sektora energetycznego w segmencie źródeł odnawialnych, w szczególności w oparciu o preferencje podatkowe – podczas, gdy faktycznie przedmiotowa energia elektryczna jest opodatkowana akcyzą, tylko rozlicza ją inny podmiot. Dodatkowym stanowiskiem potwierdzającym podejście organów podatkowych do przedmiotowego zagadnienia jest interpretacja³⁰³ Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, zgodnie z którym przyjęty system opustów na podstawie ustawy o odnawialnych źródłach energii nie stanowi systemu barterowego, a przekazana przez prosumenta energia elektryczna nie stanowi zapłaty za energię dostarczoną przez przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedawcę zobowiązanego). W konsekwencji, organ skarbowy wskazał, iż opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega nie tylko nadwyżka energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej (po odprowadzeniu przez prosumenta energii do sieci energetycznej), lecz opodatkowana jest całość energii pobranej przez prosumenta od podmiotu zobowiązanego. Wskazane

301 Art. 9 ust. 3 AkcyzU

Jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytnej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

302 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2525).

303 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. IBPP4/4513-114/15/LG.

stanowisko zostało podtrzymane w wyroku³⁰⁴ Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

Podsumowując analizę sposobu opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych należy wskazać, iż zakładany model preferencji fiskalnych dla podmiotów wytwarzających energię ze źródeł odnawialnych, w szczególności z wykorzystaniem generatorów o łącznej mocy nie przekraczającej 1 MW, nie został zrealizowany. Zasada jednofazowości w odniesieniu do podatku akcyzowego zakładająca, iż jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności (tj. w przypadku, gdy powstał obowiązek podatkowy, nawet w przypadku, gdy dana czynności jest zwolniona z opodatkowania), to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, nie została w pełni zachowana. Sposób interpretacji przepisów ustawy o podatku akcyzowym przez organy skarbowe prowadzi do konkluzji, iż wytworzona energia elektryczna ze źródeł odnawialnych z mikroinstalacji przez prosumentów, jest *de facto* opodatkowana podatkiem akcyzowym, jednakże nie u prosumenta, a u podmiotu będącego sprzedawcą zobowiązany. Zasada zakładająca powszechność opodatkowania wyrobów akcyzowych³⁰⁵ powinna w tym przypadku podlegać ograniczeniu. Preferencje fiskalne w podatku akcyzowym w zakresie produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, zdaniem autora, powinny zakładać brak opodatkowania wyprodukowanej energii elektrycznej za źródeł odnawialnych, w szczególności w mikroinstalacjach. Takie działania przyczyniłyby się w sposób istotny do upowszechnienia produkcji tzw. zielonej energii.

Bibliografia:

- 1 Czuba M., Wielec M., Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce - wybrane aspekty, IKAR 2019, Nr 5.
- 2 Kowalski K., Rzeczpospolita, Publikacja: 24 czerwca 2019, Aktualizacja: 24 czerwca 2019;
- 3 Lewandowski M., Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski. 2018.
- 4 Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., Tetlak K., Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa, WKP 2017.
- 5 Markiewicz J., *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz* (wyd. III 2016). Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer, s. 139.

304 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 października 2016 r., sygn. III SA/GI 270/16.

305 Art. 2 ust. 1 pkt 1) AkcyzU

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) wyroby akcyzowe - wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy;

- 6 Modzelewski W., Milczek P. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Komentarz*. Wyd. 10, Warszawa 2020.
- 7 Pawełczyk M.(red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*. Warszawa: Wydawnictwo Ius Publicum, s. 174.
- 8 Śmiałek M., *Transformacja energetyczna – fotowoltaika a podatek akcyzowy*.
- 9 Wolak K., *Akcyza i Podatek Akcyzowy - Serwis ISP - Nr. 12/2019 - Strona 8 z 33 - ISP Modzelewski*.
- 10 Zimny M. (red.), *Akcyza. Komentarz*. Wyd. 2, Warszawa 2020.
- 11 Zimny, M. (red.). (2017). *Akcyza. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

Wykaz wyroków:

- 1 Wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-475/07, Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska, LEX nr 485098.
- 2 Wyrok z dnia 11 października 2016 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. III SA/GI 270/16.
- 3 Wyrok z dnia 29 maja 2017 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. III SA/GI 307/17.

Wykaz stanowisk organów skarbowych:

- 1 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. IBPP4/4513-114/15/LG.
- 2 Odpowiedź Ministra Energii na interpolację poselską nr 4855 z dnia 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta.
- 3 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn.0111-K-DIB3-3.4013.182.2018.1.PJ.
- 4 Odpowiedź na interpelację poselską nr 28185 z dnia 1 lutego 2019 r. w sprawie podatku VAT i podatku akcyzowego od produkcji energii elektrycznej w prosumenckich instalacjach OZE, Filip Świłała, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów.
- 5 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.163.2019.2.WR.
- 6 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.99.2020.1.PJ.
- 7 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.33.2020.1.PJ.

Streszczenie w języku angielskim:

The subject of the article:
Taxation of electricity from renewable sources
with excise duty (selected issues)

The article presents methods of taxation with Polish excise duty referring to electricity produced from renewable sources. Polish Act on excise duty, which implements the provisions of the Energy Directive (Directive 2003/96 / EC of October 27, 2003 on the restructuring of the Community framework for the taxation of energy products and electricity - Official Journal of the EU L 283) provides for numerous exemptions from excise duty. Author analyses a list of mandatory and optional exemptions in scope of transaction based on Energy Directive, in respect of domestic and international aspects of renewable energy sources. The article emphasizes tax consequences of excise duty on the prosumer side in the field of electricity fed into the power grid (from renewable energy sources) and electricity drawn by the prosumer from the power grid. Additionally, there are presented tax consequences in the excise duty on the part of an energy company (obligated seller) with regard to electricity taken from the power grid by a prosumer.

The current system implemented in Poland regarding the relationship between the entity generating electricity in the micro-installations (both natural persons, not conducting business activity and entrepreneurs) from renewable sources, and an energy company (i.e. an entity professionally producing or trading electricity) was based on a discount system (net-metering system). An entity with a micro-installation obtained the status of a prosumer under the Polish Act on renewable energy sources, and an energy company obtaining the status of an obligated seller in the light of the Polish Act on renewable energy sources.

As a summary, according to the author, the analysis of the method of taxation with Polish excise duty on electricity from renewable sources, it should be noted that, the assumed model of fiscal preferences for entities generating energy from renewable sources, in particular using generators with a total capacity not exceeding 1 MW (micro installation), has not been properly implemented. According to the author, fiscal preferences in the excise duty on the production of electricity from renewable sources should assume no taxation of electricity generated for renewable sources, in particular in micro-installations. Such activities would significantly contribute to the popularization of the production of the so-called green energy.

Alan Lipnicki, doktorant

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Opodatkowanie preparatów smarowych pozytywną stawką akcyzy w świetle pierwotnego i wtórnego obowiązku podatkowego

Nowelizująca podatek akcyzowy Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520 z późn. zm.) wprowadziła opodatkowanie wyrobów akcyzowych sklasyfikowanych do kodu nomenklatury scalonej 3403. Oprócz wielu problemów natury praktycznej związanych z samym charakterem klasyfikacji w związku z wyłączeniem z jej zakresu tzw. preparatów smarowych, wywarła ona realne skutki ekonomiczne na rynku obrotu przedmiotowym towarem – ograniczając *ipso facto* krąg podmiotów mogących zrealizować wewnątrzspółnotowe nabycie przedmiotowych wyrobów. Znacznie bardziej interesującym jednak stało się faktyczne powtórne powstanie obowiązku podatkowego. Cechą charakterystyczną akcyzy bowiem oprócz złożonego systemu zwolnień (jednolity system zwolnień, zwolnienia indywidualne, zwolnienia w rozporządzeniach delegowanych), jest również wprowadzenie faktycznego uprzywilejowania w stosunku do niektórych grup wyrobów poprzez zastosowanie wobec nich tzw. zerowej stawki. Oznacza to w przeciwieństwie do klasycznego zwolnienia, ustanowienie obowiązku podatkowego a także powstanie zobowiązania w wymiarze zerowym. Omawiana regulacja po raz pierwszy w historii wprowadziła zatem de facto ponowne powstanie zobowiązania podatkowego w stosunku do tego samego wyrobu, które determinowane było li tylko faktem zgłoszenia informacyjnego. W praktyce na rynku wyrobów preparatów smarowych do dzisiaj istnieje dualizm stawkowy na preparaty, które zgłoszone zostały do określonej ustawowej daty, a także na te objęte nową stawką. Ustawodawca nie wprowadził jakiegokolwiek indywidualizacji zgłaszanych wyrobów, co w praktyce poskutkowało stanem, w którym nie istnieje możliwość faktycznej kontroli w ramach łańcucha dostaw, czy dany towar jest towarem zgłoszonym w ramach procedury informacyjnej. Ze względu na stosunkowo restrykcyjny charakter odpowiedzialności poszczególnych podmiotów w ramach łańcucha dostaw, budzi to uzasadnione obawy wielu podmiotów, nie tylko dokonujących obrotu wyrobami smarowymi, ale przede wszystkim nabywające je na potrzeby własnej produkcji.

mgr Magdalena Sadzyńska, doktorantka

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

asystentka sędziego, Izba Finansowa

Akcyza na płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie

The rapidly growing market of e-cigarettes and innovative products has been regulated just recently. Easy accessibility and the low price of electronic cigarettes make smoking a common phenomenon, especially among young people. All kinds of tobacco products that contain a high dose of nicotine are very harmful to health - they cause serious illnesses, significantly increasing the cost of subsequent treatment. Changes related to the health policy introduced by the government regarding the mandatory excise tax on e-liquids and the so-called innovative products are aimed at limiting the availability of this type of stimulant. Taxation of these products will increase their price, and as a result, it will cause a decrease in the interest of the consumer. Additionally – in principle - it should result in a significant impact on the state budget revenues.

W drugiej połowie XX wieku rozpoczęto pracę nad stworzeniem „zdrowszego” zamiennika papierosów. Jednakże dopiero w 2003 r. chiński farmaceuta Hon Lik wynalazł papieros elektroniczny³⁰⁶, który zapoczątkował powstanie rynku e-papierosów atrakcyjnego dla konsumentów, a więc opłacalnego dla producentów. Od tego też czasu prowadzone są spory i liczne badania naukowe na temat wpływu tych produktów na zdrowie człowieka. W związku z tym, że wszelkie wyroby tytoniowe mogą potencjalnie prowadzić do niepełnosprawności, choroby a nawet śmierci, rządy wszystkich państw powinny wprowadzać restrykcyjne regulacje dotyczące ich uprawy, przetwórstwa, produkcji, dystrybucji oraz handlu. Jednym ze sposobów ograniczenia sprzedaży płynów do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich jest nałożenie podatku akcyzowego. Bowiem wzrost cen tych produktów spowoduje spadek popytu na nie.

Do 2016 roku obrót papierosami elektronicznymi był normowany jedynie ogólnymi przepisami dotyczącymi bezpieczeństwa produktów, opakowań oraz zasad wprowadzania do obrotu produktów, mających zastosowanie do większości dóbr konsumpcyjnych. Był regulowany między innymi przez rozporządzenie CLP, rozporządzenie REACH i dyrektywę

306 http://www.e-papieros.edu.pl/historia_e-papierosow.html, (dostęp: 8 stycznia 2021 r.)

ROHS³⁰⁷. Wraz z rozwojem rynku e-papierosów i wyrobów nowatorskich wystąpiła potrzeba określenia statusu prawnego papierosów elektronicznych, płynu do nich, a także wyrobów nowatorskich oraz objęcia ich na poziomie unijnym zharmonizowaną akcją w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym³⁰⁸ pojęcia te nie występują ani w dyrektywie Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG ani dyrektywie Rady 2011/64/EU z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych³⁰⁹. Tym samym te produkty nie są wyrobami tytoniowymi w rozumieniu ww. dyrektyw akcyzowych.

Definicje papierosa elektronicznego (inaczej e- papierosa albo EIN – elektroniczny inhalator nikotyny / ENDS - ang. Electronic Nicotine Delivery System)³¹⁰ oraz nowatorskich wyrobów tytoniowych zostały sformułowane dopiero w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE³¹¹. Zgodnie z przepisem art. 2 pkt 16 ww. dyrektywy papieros elektroniczny oznacza wyrób, który może być wykorzystywany do spożycia pary zawierającej nikotynę za pomocą ustnika lub wszelkie elementy tego wyrobu, w tym kartridże, zbiorniczki i urządzenia bez kartridża lub zbiorniczka. Papierosy elektroniczne mogą być jednorazowego użytku albo wielokrotnego napełniania, za pomocą pojemnika zapasowego lub zbiorniczka lub wielokrotnego ładowania za pomocą kartridży jednorazowych. Natomiast w pkt 14 tego przepisu wskazano, że za nowatorski wyrób tytoniowy uważa się wyrób tytoniowy, który nie jest żadnym z następujących: papierosem, tytoniem do samodzielnego skręcania papierosów, tytoniem fajkowym, tytoniem do fajki wodnej, cygarem, cygaretką, tytoniem do żucia, do nosa lub tytoniem do stosowania doustnego oraz zostaje wprowadzony do obrotu po dniu 19 maja 2014 r. Ponadto w art. 19 dyrektywy zharmonizowano kwestie zgłoszeń nowatorskich wyrobów

307 Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, Wpływ implementacji dyrektywy tytoniowej na polską branżę elektronicznych papierosów, s. 4, https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/omt85y_05.02.2016StanowiskoZPPws.wpywuimplementacjidyrektywytytoniowejnapolskbranpapieroswelektronicznych.pdf, (dostęp: 8 stycznia 2021 r.)

308 Uzasadnienie projektu do ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, nr druku 1963, sejm VIII kadencji, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1963>, (dostęp: 8 stycznia 2021 r.)

309 <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440488/12440489/dokument294842.pdf>, (dostęp: 8 stycznia 2021 r.)

310 M. Balwicka-Szczyrba, Ł. Balwicki, Status prawny papierosów elektronicznych, GSP 2017, nr 2, s. 109-120. <https://sip.lex.pl/#!/publication/151324411/balwicka-szczyrba-malgorzata-balwicki-lukasz-status-prawny-papierosow-elektronicznych?cm=URELATIONS> (dostęp: 8 stycznia 2021 r.)

311 (Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 127, s. 1 ze zm., zwana również „dyrektywa tytoniową”), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0040&from=PL>, (dostęp: 8 stycznia 2021 r.)

tytoniowych w państwach członkowskich. Z kolei w tytule III dyrektywy określone zostały najważniejsze kwestie związane z papierosami elektronicznymi oraz wyrobami ziołowymi do palenia. Zgodnie z nimi producenci i importerzy dyrektywą zostali zobowiązani do przekazywania określonych przepisami zgłoszeń o wprowadzanych do obrotu papierosów elektronicznych oraz pojemników zapasowych. Muszą oni także składać właściwym organom coroczny raport składający się z informacji odnośnie do wielkości sprzedaży, preferencjach konsumentów, kanałów dystrybucji oraz streszczenia wszystkich badań rynku przeprowadzonych w tym zakresie, wraz ich przekładem na język angielski. Określono także jakie wymagania powinny spełniać przekazy handlowe oraz jak powinny wyglądać opakowania. W przepisie art. 20 dyrektywy tytoniowej wskazano ponadto jakie są wymagania jakościowe dla płynów zawierających nikotynę.

Dnia 8 września 2016 r. weszła w życie znowelizowana ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych³¹², którą wdrożone zostały regulacje przyjętej w 2014 r. dyrektywy tytoniowej³¹³. W wyniku nowelizacji do ustawy antytytoniowej wprowadzono zgodne z dyrektywą tytoniową definicje „papierosa elektronicznego”, „pojemnika zapasowego” oraz „nowatorskiego wyrobu tytoniowego”. W tym miejscu należy wskazać, że odmienne definicje „papierosa elektronicznego” oraz „wyrobów nowatorskich” zostały wskazane w ustawie o podatku akcyzowym, ale to zostanie omówione poniżej. Jednocześnie warto zauważyć, że polski ustawodawca przy implementacji dyrektywy nie ograniczył się do przyjęcia wymogów unijnych, lecz znacznie wykroczył poza zakres określony na szczeblu unijnym. W przepisie art. 5 ustawy wprowadzono między innymi zakaz palenia wyrobów tytoniowych, w tym palenia nowatorskich wyrobów tytoniowych, i palenia papierosów elektronicznych w miejscach publicznych. Wprowadzono zakaz sprzedaży na odległość, w tym sprzedaży transgranicznej, e-papierosów, pojemników zapasowych i ich części. (art. 7f ustawy antytytoniowej). Ponadto w przepisie art. 8 ustawy uregulowany został całkowity zakaz reklamowania i promocji papierosów elektronicznych. W ocenie Związku Przedsiębiorców i Pracodawców wymienione obostrzenia stanowią wykroczenia ponad absolutne minimum wymogów ustanowionych w dyrektywie tytoniowej³¹⁴. Konsekwencją ich nałożenia jest rozwój szarej strefy oraz „obchodzenia” przepisów ustawy. Polega on np. na łamaniu zakazu reklamy, poprzez deklarowanie, że oferta sprzedaży produktów kierowana jest do przedsiębiorców, a także poprzez prowadzenie sprzedaży internetowej

312 (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 2182, zwana również ustawą antytytoniową),

313 Termin wprowadzenia ich przez państwa członkowskie Unii Europejskiej upłynął z dniem 20 maja 2016 r (Art. 29 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywy 2001/37/WE).

314 Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, op. cit., s. 5.

przez przedsiębiorców zarejestrowanych poza Unią Europejską³¹⁵. Tym samym należy uznać, że nałożenie tak surowych regulacji spowodowało rozwój patologii na rynku.

Do końca 2017 r. papierosy elektroniczne i wyroby nowatorskie nie były objęte zakresem dyrektywy w sprawie podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych. Państwa, które zdecydowały się na opodatkowanie tych produktów akcyzą nie podlegają harmonizacji przepisów jak ma to miejsce np. w przypadku tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Jedynym warunkiem jest, aby przy ich opodatkowaniu wprowadzić takie mechanizmy, które nie spowodują zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu między państwami członkowskimi Unii Europejskiej³¹⁶. W Polsce akcyzę na płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie nałożono ustawą z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym³¹⁷. Zabieg ten miał ograniczyć rozwój szarej strefy, uszczelnić system podatkowy oraz zapewnić równe traktowanie wyrobów substytucyjnych względem tradycyjnych. W ocenie skutków regulacji wskazano bowiem, że budżet państwa pozyska nowe źródło dochodów z opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich, które mimo że są dobrem substytucyjnym do wyrobów tytoniowych opodatkowanych akcyzą, nie były tym podatkiem objęte od czasu pojawienia się ich na rynku. E – papierosy i wyroby nowatorskie, zdaniem Ministerstwa Finansów, stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych objętych akcyzą. Dlatego też ich opodatkowania spowoduje równe traktowanie podmiotów wprowadzających na rynek wszystkie ww. wyroby³¹⁸.

Płyn do papierosów elektronicznych

Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym do wyrobów akcyzowych należą wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy. Płyny do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie zostały sklasyfikowane odpowiednio pod pozycją 46 i 47 ww. załącznika. Natomiast w przepisie art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku akcyzowym wskazano, że płyn do papierosów elektronicznych to roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Z kolei w pkt 34 tego przepisu sformułowana została definicja legalna „papierosów elektronicznych” za które uznaje się urządzenia

315 J. Osiecka – Chojnacka, E-papierosy, BAS 2018, nr 13(251),s. 3-4., <http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/150C8C4BDAEF51FF-C12583670036FFC5?OpenDocument> (dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

316 Ministerstwo Finansów, Ocena skutków regulacji projekt ustawy zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Nr w wykazie prac UD 457, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12318207/katalog/12551076#12551076>(dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

317 Dz.U z 2018 r., poz. 137

318 Ministerstwo Finansów, Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Nr w wykazie prac UD263 <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12299602/katalog/12440488#12440488> (dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki.

W przepisie art. 99b ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym wskazano, że produkcja płynu do papierosów elektronicznych, polega na jego wytwarzaniu, przetwarzaniu, a także jego rozlew. W ustępie 2 tego przepisu wyłączono z zakresu tej definicji wytwarzania tego płynu przez konsumenta ręcznie domowym sposobem w gospodarstwie domowym na własne potrzeby. Przedmiotem opodatkowania akcyzą jest więc produkcja wyrobów akcyzowych. Natomiast sam proces produkcji tych wyrobów musi odbywać się w składzie podatkowym, czyli w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.³¹⁹ Podstawą opodatkowania akcyzą w tym przypadku jest z kolei ilość płynu do papierosów elektronicznych wyrażona w mililitrach.

Jak już zostało powiedziane ustawą z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od 1 lutego 2018 r. płyn do papierosów elektronicznych wraz z wyrobami nowatorskimi stały się wyrobami akcyzowymi podlegającymi opodatkowaniu akcyzą. Na podstawie art. 2 ustawy do końca 2018 r. od tych wyrobów przewidziano stawkę 0 zł. Następnie ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym³²⁰ wydłużono okres obowiązywania tej stawki akcyzy do dnia 30 czerwca 2020 r. Stosownie bowiem do treści przepisu art. 2 dnia 22 listopada 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. zamiast stawek akcyzy, o których mowa w art. 99b ust. 4 i art. 99c ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1, do wyrobów akcyzowych określonych w tych przepisach stosuje się zerową stawkę akcyzy. Ponadto działalność polegająca na produkcji wyrobów nowatorskich oraz płynu do papierosów elektronicznych nie musi odbywać się w składzie podatkowym lub z zastosowaniem przedpłat akcyzy. Wyroby te miały zatem podlegać opodatkowaniu stawką przewidzianą w ww. przepisach od 1 lipca 2020 r. Jednakże w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2, Minister Finansów, działając w oparciu o art. 22 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³²¹, wydał rozporządzenie z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich³²², gdzie w § 2 wydłużył o 3-miesiące okres zaniechania poboru od podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem jest

319 J. Matarewicz [w:] Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, wyd. IV, Gdańsk 2020, art. 99(b). <https://sip.lex.pl/#/commentary/587785141/614856/matarewicz-jacek-ustawa-o-podatku-akcyzowym-komentarz-wyd-iv?cm=URELATIONS> (dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

320 Dz. U. z 2018 r. poz. 2404.

321 Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

322 Dz. U. z 2020 r., poz. 1159 ze zm.

płyn do papierosów elektronicznych lub wyroby nowatorskie. Tym samym stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych, przewidziana w ust. 4 art. 99b ustawy o podatku akcyzowym tj. 0,55 zł za każdy mililitr zaczęła obowiązywać dopiero od 1 października 2020 r..

Ustawodawca zawsze wtedy, gdy zależy mu, aby podatnik prawidłowo wypełniał nałożone na niego obowiązki, za niepożądane dla siebie skutki działań podatnika przewiduje sankcje. W ustawie o podatku akcyzowym ustawodawca przewidział stawkę sankcyjną w przypadku produkcji płynu do papierosów elektronicznych niezgodnej z art. 47 ustawy. (art.99b ust. 5). Nałożył również sankcje, w przypadku nabycia lub posiadania płynu do papierosów elektronicznych znajdującego się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tego płynu nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. (art. 99b ust. 6). W przypadku wystąpienia powyższych sytuacji, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych będzie wynosiła 1,10 zł za mililitr, czyli będzie dwukrotnie wyższa od stawki, o której mowa w ust. 4 art. 99b.

Wyroby nowatorskie

Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 36 ustawy o podatku akcyzowym za wyroby nowatorskie uznaje się wyroby będące:

- a) mieszaniną, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,
 - b) mieszaniną, o której mowa w lit. a), oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych
- inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 i art. 99a ust. 1 (wyroby tytoniowe i susz tytoniowy), które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny.

Wyrobem nowatorskim w świetle omawianej ustawy są więc wyroby inne niż papierosy tytoń do palenia, cygara i cygaretki bez względu na kod ich CN, a także susz tytoniowy, w przypadku, których nie dochodzi do procesu spalania. Wyrobem takim będzie więc np. pył tytoniowy lub tytoń wymieszany z substancjami lepiącymi, tj. celulozą, wodą czy gliceryną itp. W przypadku zaś mieszaniny, która oprócz mieszaniny tytoniu i innych substancji zawiera odrębnie płyn do papierosów elektronicznych, za wyrób taki uważa się zarówno mieszaninę zawierającą tytoń bądź susz tytoniowy, o której mowa powyżej, jak i płyn, także bez względu na jego kod CN. Powyższa definicja nie obejmuje jednakże urządzeń służących do podgrzewania ww. mieszanin.

Produkcja wyrobów nowatorskich została uregulowana w przepisie art. 99c ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z ust. 1 ustawy, za produkcją wyrobów nowatorskich uważa się ich wytwarzanie, przetwarzanie, a także pakowanie. Analogicznie jak w przypadku ręcznie skręcanych papierosów (art. 99 ust. 1b ustawy), czy też domowej produkcji płynów do e-papierosów, za produkcję wyrobów nowatorskich nie uznaje się wytwarzania tych wyrobów przez konsumenta ręcznie domowym sposobem w gospodarstwie domowym na własne potrzeby (art. 99c ust. 2 ustawy). Proces produkcji wyrobów nowatorskich powinien bowiem odbywać się w składzie podatkowym, czyli w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

Podstawą opodatkowania wyrobów nowatorskich jest ich ilość wyrażona w kilogramach. Stawka akcyzy na wyroby nowatorskie, zgodnie z ust. 4 art. 99 c ustawy, ma charakter mieszany i wynosi 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia. Na potrzeby ustalenia stawki akcyzy na wyroby nowatorskie stosuje się średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży tytoniu do palenia obliczaną na podstawie danych za pierwszych 10 miesięcy roku poprzedzającego rok kalendarzowy, na który średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu do palenia jest obliczana. (art. 99c ust. 6 ustawy). Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2020 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia na rok 2021 (M.P. poz. 1183), średnia ważona detaliczna cena sprzedaży papierosów oraz średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu do palenia na potrzeby ustalenia minimalnej stawki akcyzy na papierosy oraz stawki akcyzy dla wyrobów nowatorskich na rok 2021, wynosi w przypadku papierosów - 747,67 zł w przeliczeniu na 1.000 szt., zaś w przypadku tytoniu do palenia - 502,92 zł w przeliczeniu na kilogram.

Ustawodawca, podobnie jak w przypadku produkcji płynu do papierosów elektronicznych, w przypadku produkcji wyrobów nowatorskich niezgodnej z art. 47 ustawy, przewidział również w ust. 5 art. 99c ustawy o podatku akcyzowym, sankcyjną stawkę, która będzie wynosiła trzykrotnie więcej niż w standardowym przypadku, tj. 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% trzykrotności średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia. Ustawodawca taką samą stawką usankcjonował sytuację nabycia lub posiadania przez podatnika wyrobów nowatorskich znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w opakowaniach jednostkowych nieoznaczonych albo oznaczonych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Stosownie bowiem do art. 99c ust. 7 ustawy o podatku akcyzowym producent, importer lub podmiot dokonujący

nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów nowatorskich, przeznaczonych do sprzedaży na terytorium kraju, jest obowiązany wydrukować na opakowaniu jednostkowym informację o ilości tych wyrobów nowatorskich wyrażonej w gramach). Taka sama sankcja będzie nałożona również w przypadku importu lub nabyciu wewnątrzspółnotowego wyrobów nowatorskich znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w opakowaniach jednostkowych nieoznaczonych w sposób określony w art. 99c ust. 7³²³.

Podsumowując tę część rozważań, na marginesie należy zaznaczyć, że ustawodawca czasowo zwolnił z obowiązku oznaczania znakami akcyzy płyn do papierosów elektronicznych i wyroby nowatorskie. Zgodnie bowiem z §1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy³²⁴, do dnia 30 kwietnia 2021 r. zwolniono z obowiązku oznaczania legalizacyjnymi znakami akcyzy płyn do papierosów elektronicznych i wyroby nowatorskie, w stosunku do których obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstał do dnia 31 grudnia 2020 r. Natomiast w punkcie 2 przedłużono do dnia 31 grudnia 2020 r. czasowe zwolnienie z obowiązku oznaczania podatkowymi znakami akcyzy płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w stosunku do których obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstał po dniu 30 czerwca 2020 r. Warto również wspomnieć, że w celu ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, Ministerstwo Finansów, przygotowało poradnik dla przedsiębiorców dotyczący zasad opodatkowania tych wyrobów. Zawiera on informacje dotyczące rejestracji w zakresie podatku akcyzowego, urzędowego sprawdzenia, uzyskiwania zabezpieczenia akcyzowego i zezwolenia akcyzowego, rejestracji na platformie PUESC, produkcji płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, przemieszczania i nadzoru wyrobów akcyzowych w systemie EMCS PL2, składania deklaracji akcyzowych, oznaczania znakami akcyzy, prowadzenia ewidencji, stawek podatku akcyzowego, ubytków płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, eksportu i dostawy wewnątrzspółnotowej płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich. Poradnik jest na bieżąco aktualizowany³²⁵.

Akcyza w wybranych państwach UE

W ostatnich latach część państw europejskich opodatkowała płyny od papierosów elektronicznych. Podatek akcyzowy od tych wyrobów nakładany jest w stosunku do

323 J. Matarewicz [w:] Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, wyd. IV, Gdańsk 2020, art. 99(c). <https://sip.lex.pl/#/commentary/587785142/614857/matarewicz-jacek-ustawa-o-podatku-akcyzowym-komentarz-wyd-iv?cm=URELATIONS> (dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

324 Dz. U. z 2020 r., poz. 1092

325 Podręcznik: e-papierosy i wyroby nowatorskie, <https://www.podatki.gov.pl/media/6592/instrukcja-e-papierosy-wersja-1-7-z-dnia-30-12-2020-r.pdf> (dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

objętości ujętej w mililitrach. Wyższy niż Polska podatek akcyzowy nałożyło sześć państw członkowskich Unii Europejskiej, tj. Finlandia i Portugalia (0,3 euro za 1 ml), Estonia (0,2 euro za 1 ml), Szwecja (0,19 euro za 1 ml), Słowenia (0,18 euro za 1 ml) i Węgry (0,17 euro za 1 ml). Na podobnym poziomie jak w Polsce stawki określiły Cypr, Litwa, Rumunia i Grecja. Stawka za 1 mililitr płynu wynosi od 0,1 do 0,12 euro. Natomiast najniższe stawki w przeliczeniu na 1 mililitr obowiązują: we Włoszech, gdzie stawka wynosi 0,08 euro za płyn zawierający nikotynę i 0,04 euro za płyn bez nikotyny, na Łotwie – 0,01 euro plus 0,005 euro za mg nikotyny. Istotnym przykładem jest Chorwacja, która wprowadziła opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych od 1 stycznia 2017 r. ze stawką zero, w celu rozpoznania sytuacji, jaka panuje na rynku, zbadania struktury konsumpcji i wolumenu produkcji płynu do papierosów elektronicznych. W Danii z kolei toczą się prace legislacyjne, które zakładają opodatkowanie płynów od papierosów elektronicznych od 1 lipca 2022 r.

Inaczej kształtuje się sytuacja w odniesieniu do opodatkowania wyrobów nowatorskich, bowiem stawka podatku akcyzowego jest liczona w przeliczeniu na kilogramy, sztuki bądź % średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia. Opodatkowanie wyrobów nowatorskich wprowadziły dotychczas: Bułgaria, Chorwacja, Cypr, Francja, Grecja, Łotwa, Portugalia, Rumunia, Serbia, Słowacja, Słowenia, Węgry, Wielka Brytania oraz Włochy.

Na marginesie należy zauważyć, wobec toczącej się wśród państw Unii Europejskiej dyskusji dotyczącej harmonizacji opodatkowania e-papierosów i wyrobów nowatorskich, Komisja Europejska w swoim sprawozdaniu dla Rady dotyczącego dyrektywy 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych wskazała, że odmienne traktowanie podatkowe produktów może zakłócać funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Jednakże z uwagi na brak danych dotyczących e-papierosów i wyrobów nowatorskich, nie mogła sformułować wniosku w sprawie zharmonizowanego opodatkowania. Komisja wyraziła jednak zamiar ponownego rozpatrzenia tej sprawy w kontekście obecnego nowego procesu oceny, wykorzystując nowe informacje, które mogą wynikać z obowiązków sprawozdawczych wynikających z dyrektywy w sprawie wyrobów tytoniowych na mocy art. 20 ust. 8.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że w państwach, które jako pierwsze nałożyły podatek akcyzowy na płyny do e-papierosów i wyroby nowatorskie oraz stosowały tzw. agresywne podejście fiskalne tj. nakładały wysokie stawki na te wyroby, szybko zmieniały wprowadzone regulacje. I tak na przykład we Włoszech nałożenie wysokich stawek na liquid do papierosów elektronicznych (w 2014 r.) oraz wyrobów nowatorskich (w 2015 r.), wywołało skutki odwrotne do zamierzonych. Zgodnie z prognozami budżetowymi opodatkowanie tych wyrobów miało przynieść wpływ na poziomie 86 mln euro. Tymczasem rzeczywiste

wpływy z tego tytułu wyniosły zaledwie 5,18 mln euro za 2015 rok. Tym samym plan ten udało się zrealizować jedynie w 6%. W latach 2016-2019 wpływy budżetowe z akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych utrzymywał się na podobnym poziomie. Jeżeli wziąć pod uwagę, dane szacunkowe Stowarzyszenia Branży³²⁶ jest to bardzo niski poziom, bowiem zgodnie z tymi danymi konsumpcja płynów do e-papierosów jest 2-3 razy wyższa niż w Polsce. Wpływ na tak niskie wpływy miał wyrok Sądu Administracyjnego w Lazio, którym uchylone zostały przepisy wprowadzone w 2014 roku. Wyrok ten został utrzymany w mocy przez Trybunał Konstytucyjny w 2015 r.³²⁷. Mając powyższe na uwadze rząd włoski określił nową stawkę podatku za 1 mililitr płynu do e-papierosów na poziomie 0,3734 euro. Stawka ta odpowiadała 50% akcyzie od kilograma tytoniu, jednak i ona została zaskarżona. Pomimo to w 2016 roku została ona podniesiona do kwoty 0,3850 euro za jeden mililitr płynu zawierającego nikotynę. Natomiast podatek akcyzowy od wyrobów nowatorskich wyniósł 50% wartości podatku obliczanego według ekwiwalentnej ilości tradycyjnych papierosów tj. 61,99 euro za 1000 sztuk. Kolejnym powodem tak niskich wpływów jest trudność w egzekwowaniu podatku. Oznacza, że większość rynku funkcjonuje w szarej strefie³²⁸.

Z kolei w Portugalii podatek akcyzowy na te wyroby został wprowadzony w 2015 roku, a stawka za jeden mililitr płynu do papierosów wynosiła 0,60 euro³²⁹. Była to najwyższa stawka jaką wprowadzono wśród państw, które zdecydowały się na ich opodatkowanie. Jak wynika z raportu Fundacji Republikańskiej w Portugalii powtórzył się scenariusz włoski, gdzie nałożenie tak wysokich stawek doprowadziło do spadku legalnej sprzedaży płynów o ok. 90 %, a konsekwencji spadek liczby sklepów z 300 do ok. 20.³³⁰ Wpływy z tytułu akcyzy wyniosły zaledwie 1,3 miliona euro w skali roku. W związku z tym rząd portugalski podjął prace nad likwidacją tego obciążenia. Ostatecznie jednak zdecydował się na zmniejszenie obciążenia do 0,30 euro za 1 ml płynu. Stawka ta obowiązuje od 1 stycznia 2017 r. Natomiast 1 kilogram wyrobów nowatorskich kosztuje 80 euro i 16 % średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia.³³¹

W Słowenii natomiast spadek zainteresowania płynami do e-papierosów i wyrobami nowatorskimi był spowodowany wysokością stawki akcyzy na te wyroby oraz nieefektywna implementacja założeń dyrektywy tytoniowej. Stawka za 1 ml płynu wynosi 0,18 euro, zaś

326 AnaFe confindustria Federvarie

327 Ministerstwo Finansów, Ocena skutków regulacji (...),Nr w wykazie prac UD263, op. cit.

328 R. Żydok, Ł. Mróz, D. Piórkowski, M. Wojas, G. Zatorski, Skutki opodatkowania akcyzą płynów do e-papierosów, Analiza w kontekście projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dnia 14 czerwca 2017 r., Fundacja Republikańska, Warszawa 2017 r., s. 19 <https://fundacijarepublikanska.org/wp-content/uploads/2016/09/Skutki-akcyzy-na-e-papierosy.pdf> (dostęp: 10 stycznia 2021 r.)

329 <https://ecigintelligence.com/e-cigarette-tax-hampers-portuguese-market-development/> (dostęp: 10 stycznia 2021 r.)

330 R. Żydok, Ł. Mróz, D. Piórkowski, M. Wojas, G. Zatorski, Skutki opodatkowania, s. 20, op. cit.

331 Ministerstwo Finansów, Ocena skutków regulacji (...),Nr w wykazie prac UD263, op. cit.

1 kilogram wyrobów nowatorskich kosztuje 88 euro. Także w Rumunii implementacja Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE, spowodowało wzrost zainteresowania tradycyjnymi papierosami³³². Nałożenie akcyzy nawet na niskim poziomie, tj. 0,11 euro za 1 ml płynu oraz 84,9 euro za 1 kg wyrobu nowatorskiego, mogło pogłębić te tendencje³³³. Rząd węgierski planował na początku 2017 roku wprowadzić akcyzę na płyn do papierosów elektronicznych ze stawką na poziomie 0,18 euro za 1 ml, a następnie podnieść do 0,23 euro³³⁴. Jednakże wraz z jego nałożeniem 80 - 90 % rynku przeszło do szarej strefy. Wobec tego w 2019 r. podatek ten zmniejszono i obecnie wynosi on 0,17 euro za 1 ml liquidów zawierających nikotynę.

Skutki opodatkowania akcyzą płynów od papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich.

W Polsce podatek akcyzowy na płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie od 1 lutego 2018 r. do 30 czerwca 2020 r. miał stawką 0 zł. Od 1 października 2020 r. natomiast stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 0,55 zł za 1 mililitr. W ocenie przedsiębiorców wprowadzenie takiej stawki, stanowi znaczną ingerencję w rynek, który spowoduje zamrożenie produkcji, a w konsekwencji spadek obrotów, zamknięcie większości punktów sprzedaży oraz spadek zatrudnienia w branży. Tym samym doprowadzi to do rozwoju szarej strefy, a więc państwo nie zrealizuje planu dochodów z akcyzy, a ponadto utraci dochody uzyskiwane z tytułu podatku od towarów i usług. Ze symulacji przeprowadzonej przez firmę Chick³³⁵ wynika, że wprowadzenie podatku akcyzowego na poziomie 0,10 zł za 1 ml płynu do papierosów elektronicznych spowodowałoby zmniejszenie legalnego rynku o 14 - 30 %. Stawka w wysokości 0,20 zł za 1 ml zmniejszyłaby legalny rynek płynów od 25 % do 48%. Natomiast wprowadzenie stawki przewidzianej w ustawie tj. 0,70 zł/1 ml płynu spowoduje zmniejszenie legalnego rynku płynów o 53 - 82 %. Można zatem przypuszczać, iż wprowadzenie stawki akcyzy w takiej wysokości wywoła skutki analogiczne do sytuacji we Włoszech.

Należy przypomnieć, że od 2017 r. przedsiębiorcy ponoszą koszty związane z implementacją dyrektywy tytoniowej. Albowiem został na nich nałożony m.in. obowiązek

332 R. Żydok, Ł. Mróz, D. Piórkowski, M. Wojas, G. Zatorski, Skutki opodatkowania, s. 20-21, op. cit.

333 Ministerstwo Finansów, Ocena skutków regulacji (...), Nr w wykazie prac UD263, op. cit.

334 R. Żydok, Ł. Mróz, D. Piórkowski, M. Wojas, G. Zatorski, Skutki opodatkowania, s. 21, op. cit.

335 Zgłoszenie zainteresowania pracami nad projektem ustawy z dnia 14 czerwca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym przez Chic sp. z o.o. sp.k. <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12299602/katalog/12440487#12440487> (dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

zgłaszania nowych płynów na 6 miesięcy przed ich wejściem na rynek, co wymaga przeprowadzenia kosztownych badań toksykologicznych. Płyny do papierosów dzielą się na nikotynowe oraz beznikotynowe. Pierwsze stanowią mieszanekę glikolu, gliceryny, nikotyny oraz aromatów spożywczych, drugie natomiast zawierają podobną mieszanekę, oczywiście z pominięciem nikotyny. Papierosy elektroniczne z płynem zawierającym nikotynę powinny być ponadto umieszczone wyłącznie w specjalnie przeznaczonych do tego pojemnikach zapasowych, których pojemność nie może przekraczać 10 ml, a w przypadku papierosów elektronicznych jednorazowego użytku lub kartridżów jednorazowych pojemność kartridżów jednorazowych lub zbiorniczków nie może przekraczać 2 ml. Zawartość nikotyny w płynie nie może przekraczać 20 mg/ml. Stosownie do art. 11c ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, produkty te muszą być zarejestrowane, przebadane i opłacone w Biurze do spraw Substancji Chemicznych. Tym samym producenci muszą ponosić dodatkowe koszty badań, oraz opłaty za dopuszczenie produktu do obrotu, który w najlepszym wypadku wejdzie na rynek po sześciu miesiąca od spełnienia wszystkich warunków. Podobnie jest w przypadku zgłoszenia nowatorskich wyrobów tytoniowych. Zgodnie z art. 11a ustawy antytytoniowej, nowatorskie wyroby tytoniowe mogą być udostępniane po raz pierwszy w celu dalszej sprzedaży albo udostępniane po raz pierwszy w celu wprowadzenia do obrotu po uzyskaniu zezwolenia Prezesa Biura do spraw Substancji Chemicznych wydawanego na podstawie zgłoszenia producenta lub importera. Omawianego zgłoszenia dokonuje się w postaci elektronicznej, w terminie co najmniej sześciu miesięcy przed dniem planowanego udostępnienia, o którym mowa powyżej³³⁶.

Wejście w życie ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, którą nałożono na producentów i importerów nowe obowiązki związane ze zgłoszeniem i rejestracją płynów do papierosów oraz wyrobów elektronicznych, a także liczne zakazy skutkowały spadkiem zainteresowania omawianymi produktami.

Z oceny skutków regulacji wynika, że Ministerstwo Finansów planowało, iż wraz z opodatkowaniem akcyzą omawianych produktów dochody budżetowe wzrosną o 100 mln zł rocznie.³³⁷ Jednakże już w odpowiedzi na interpelacje samo przyznało, że „obciążenie fiskalne można przynieść państwu nieplanowane duże zyski, ale w skrajnej wersji nawet straty, należy wskazać, iż celem wprowadzenia opodatkowania akcyzą płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich nie były potrzeby budżetowe. Planowane 100 mln złotych wpływów z tytułu opodatkowania nowych wyrobów jest kwotą

336 Branża papierosów elektronicznych apeluje o obniżenie akcyzy, <https://www.rp.pl/Debaty-ekonomiczne/311259963-Branza-papierosow-elektronicznych-apeluje-o-obnizenie-akcyzy.html> (dostęp: 11 stycznia 2021 r.)

337 Raport CASE, Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę, s. 44 <https://www.case-research.eu/pl/raport-case-wplyw-produkcji-wyrobow-tytoniowych-na-polska-gospodarke-101421>(dostęp: 9 stycznia 2021 r.)

bardzo przybliżoną z uwagi na brak dostępnych aktualnych danych o rynku³³⁸.

Reasumując należy zauważyć, że w Polsce branżę papierosów elektronicznych tworzą głównie małe i średnie przedsiębiorstwa, które gorzej radzą sobie z tak gwałtownymi zmianami na rynku oraz skutkami wirusa SARS-CoV-2. Obecnie przedsiębiorstwa zapewniają miejsca pracy dla około trzech tysięcy osób i wpływają do budżetu z tytułu podatku VAT w wysokości ponad 283 mln zł rocznie³³⁹. Nałożenie stawki w wysokości przewidzianej ustawą spowoduje, że produkcja w Polsce upadnie lub zostanie zastąpiona przez te produkowane w Azji lub w innych bardziej konkurencyjnych rynkach. Tym samym spowoduje spadek dochodów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług oraz akcyzowego, a także masowe zwolnienia kilku tysięcy osób.

Podsumowanie

Opodatkowanie płynu do e-papierosów i wyrobów nowatorskich, co do zasady powinno prowadzić do pozytywnych zmian, bowiem z jednej strony spowoduje zmniejszenie konsumpcji, zaś z drugiej będzie efektywnym źródłem dochodów budżetowych. Jednak, żeby uzyskać taką tendencję w zachowaniu konsumentów oraz tendencje wzrostu dochodów, należy określić optymalne stawki podatkowe. Wysokie stawki podatkowe mogą prowadzić do zmian w preferencjach społecznych, a konsekwencji spowodować znaczny przyrost popytu na inne szkodliwe produkty, jak np. tradycyjne wyroby tytoniowych. Ponadto radykalne zwiększenie obciążeń podatkowych na te dobra może skutkować zmniejszeniem dochodów budżetowych nie tylko z tytułu podatku akcyzowego, ale również z tytułu podatku od towarów i usług. Warto zauważyć, że im wyższy będzie podatek akcyzowy nałożony na płyn do e-papierosów oraz wyroby nowatorskie, tym bardziej regresywny będzie jego charakter. Innymi słowy, szybki wzrost opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich nie może być postrzegany jako korzystny w każdych warunkach, a ustawodawca nakładając stawki podatku akcyzowego na te produkty powinien wziąć pod uwagę wszystkie zmienne i uwagi zgłaszane przez producentów branżowych.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na doświadczenia innych państw, które jednoznacznie wskazują, iż takie działania skutkują niską efektywnością podatku akcyzowego, spadkiem obrotów, zamknięciem znacznej liczby sklepów, spadkiem zatrudnienia. Oprócz tego brak jest dowodów na to, aby w jakimkolwiek państwie członkowskim Unii Europejskiej wprowadzenie podatku akcyzowego na te wyroby

338 Odpowiedź na interpelację nr 14312, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/I14312-o1.pdf> (dostęp: 11 stycznia 2021 r.)

339 Branża papierosów elektronicznych apeluje o obniżenie akcyzy, op. cit.

przyniosło pozytywne rezultaty.

Wobec powyższego wydaje się, że jedynym realnym sposobem na zahamowanie procederu upadku branży, jest przychylenie się do apelu przedsiębiorców i obniżenie stawki akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, a następnie stopniowe jego podwyższanie, tak aby zarówno producenci, jak i konsumenci, mogli przyzwyczać się do nowych regulacji. Bowiem wzrost ceny produktu o ponad sto procent, może jedynie wywołać negatywne konsekwencje.

Dawid Kurach, student

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Przesłanki delimitujące wyroby akcyzowe w zakresie płynów do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich

Determinants of excise goods in the field of
electronic cigarette liquids and novel tobacco products

Wprowadzenie

Podatek akcyzowy stanowi w Polsce jeden z elementarnych źródeł dochodów budżetowych. Zaraz po podatku od towarów i usług, jest drugim najważniejszym podatkiem w tej materii, odpowiadając rokrocznie za ok. 20% polskich dochodów podatkowych. Jest to podatek konsumpcyjny, jednofazowy i selektywny. Z uwagi na problematykę zasad opodatkowania, nadrzędne jest precyzyjne określenie zakresu przedmiotowego wyrobów akcyzowych, determinującego opodatkowanie czynności określonych w prawie. Jak się okazuje, przedmiot opodatkowania w kontekście rozszerzenia katalogu wyrobów akcyzowych o płyny do papierosów elektronicznych oraz tzw. wyroby nowatorskie ogniskuje się na gruncie interpretacji podatkowych do wskazania okoliczności uwarunkowujących powstawanie obowiązku podatkowego w sferze podatku akcyzowego. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie i omówienie przesłanek delimitujących wyroby akcyzowe w zakresie płynów do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich. Praca została napisana na podstawie zwartej i artykułowej literatury przedmiotu, aktów administracyjnych, jak również aktualnie obowiązujących aktów prawnych. Stan prawny omawianych w pracy zagadnień przyjęto zgodnie z przepisami obowiązującymi na dzień 28 stycznia 2021 roku.

1. Ratio legis

Na przestrzeni ostatniej dekady, rynek papierosów elektronicznych (e-papierosów) i towarzyszących im płynów oraz tzw. wyrobów nowatorskich, czyli podgrzewaczy tytoniu doświadczył dynamicznego rozwoju zarówno w Polsce, jak i na świecie. Związane jest

to z zaproponowaniem nowych rozwiązań technologicznych w kwestii spożywania tytoniu. Szacuje się, że użytkownicy tych produktów stanowią ok. 2,3 proc. dorosłych Polaków. Niemniej jednak, w polskich warunkach jest to wciąż relatywnie niewielki i rozdrobniony rynek w porównaniu do rynku papierosów tradycyjnych. Źródłem tego, może być względna nowość, jak również utrzymująca się silna pozycja tradycyjnych wyrobów tytoniowych, złożona z czynników społecznych, tj. przyzwyczajenie, długa tradycja palenia tytoniu oraz stosunkowo niska dostępność papierosów elektronicznych, wyrobów nowatorskich i innych podobnych produktów³⁴⁰.

Rosnąca popularność nowej kategorii używek wywarła na Organach Unii Europejskiej presję do podjęcia działań ukierunkowanych na uregulowanie w prawie kwestii związanych z papierosami elektronicznymi i wyrobami nowatorskimi. W efekcie, na mocy Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2014/40/UE z dn. 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz.U.U.E.L.2014.127.1) wprowadzono do unijnego obrotu prawnego m.in. definicje papierosów elektronicznych oraz nowatorskich wyrobów tytoniowych. Polska implementacja przepisów powyższej dyrektywy nastąpiła w drodze nowelizacji ustawy z dn. 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U.2019.2182). Zmiany obejmowały przede wszystkim przepisy związane z ochroną zdrowia, w tym sformułowano definicje papierosów elektronicznych oraz nowatorskich wyrobów tytoniowych, a także ustanowiono zasady dopuszczania do obrotu, sprzedaży, reklamy i używania danych wyrobów³⁴¹.

W świetle podatku akcyzowego, pomimo pełnienia funkcji substytucyjnej względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, papierosy elektroniczne, płyny do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie nie stanowią wyrobów tytoniowych w rozumieniu dyrektyw akcyzowych 2011/64/UE³⁴² i 2008/118/WE³⁴³. Są to bowiem wyłącznie papierosy, cygara, cygaretki, a także tytoń do palenia. Definicja ta, została bezpośrednio wykorzystana w ustawie o podatku akcyzowym. Podkreślenia wymaga fakt, iż w każdej z definicji poszczególnych wyrobów zawarto co najmniej dwie kluczowe przesłanki, tj. „nadawanie się do palenia” oraz „przeznaczone do palenia”. Co istotne, papierosy elektroniczne, płyny do nich przeznaczone oraz wyroby nowatorskie nie spełniają żadnej z nich. Brak jest również definicji wymienionych. W wyniku tego, produkty te nie zostały na szczeblu unijnym

340 J. Hagemeyer, A. Malinowska, G. Poniatowski, A. Śmietanka: Wpływ produktów wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę, Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2020, s. 34.

341 M. Zimny (red.): Akcyza. Komentarz wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 865.

342 Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dn. 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U.U.E.L.2011.176.24).

343 Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dn. 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.U.E.L.2009.9.12).

objęte harmonizacją akcyzy dotyczącą struktury, stawek podatku akcyzowego, produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych³⁴⁴. Oznacza to, że przedmiotowa materia pozostaje w pełni zależna od polityki fiskalnej państw członkowskich³⁴⁵.

W związku z powyższym, polski ustawodawca na mocy ustawy z dn. 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U.2018.137) zdecydował o wprowadzeniu do ustawy z dn. 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2020.722) szeregu zmian. Zmiany te, dotyczyły obciążenia podatkiem akcyzowym płynu do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie od 1 lutego 2018 r. Sprowadzało się to w głównej mierze do rozszerzenia zawartego w art. 2 ust. 1 katalogu wyrobów akcyzowych o wskazane produkty, a także zawarcie ich w załączniku nr 1 do ustawy, stanowiący wykaz wyrobów akcyzowych. Z uwagi na niewystępowanie unijnych regulacji akcyzowych związanych z płynami do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, postanowiono o przyjęciu schematu na wzór wyrobów tytoniowych³⁴⁶.

2. Płyn do papierosów elektronicznych

Zgodnie z art. 2 ust 1 pkt 34 ustawy o podatku akcyzowym, pod pojęciem papierosów elektronicznych rozumieć należy urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki. Analiza powyższej definicji pozwala stwierdzić, iż ustawodawca celowo wskazuje na występowanie komplementarnego dobra w postaci płynu do e-papierosów. Prawdopodobnie, zabieg ten ma na celu uwypuklenie istoty przedmiotowych płynów jako ściśle przeznaczonych do stosowania w papierosach elektronicznych. Wydaje się, że stanowi to logiczne rozwiązanie z uwagi na konstrukcję definicji płynów do papierosów elektronicznych.

W myśl ów definicji, zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 35 za płyn do papierosów elektronicznych uznaje się roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Tym samym za wyrób akcyzowy – płyn do papierosów elektronicznych – uznaje się wszelkie wyroby w postaci roztworu, które przeznaczone są do wykorzystania w papierach elektronicznych. Zaznaczyć należy, iż katalog roztworów stanowiących płyn do papierosów elektronicznych jest katalogiem otwartym, a o klasyfikacji danej substancji jako płynu do papierosów elektronicznych nie decyduje tylko klasyfikacja

344 M. Zimny (red.): Akcyza..., op. cit., s. 865.

345 M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera-Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, M. Waluga: Prawo finansowe, Prawo finansów publicznych, Prawo podatkowe, Prawo bankowe, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 449.

346 M. Zimny (red.): Akcyza..., op. cit. s. 865.

w Nomenklaturze Scalonej, lecz jej przeznaczenie. Oznacza to, że cecha w postaci charakteru przeznaczenia produktu w wymienionym celu jest warunkiem *sine qua non* do uznania go za płyn do papierosów elektronicznych³⁴⁷.

Należy sprecyzować, że termin "przeznaczenie" produktu nie odnajduje zdefiniowania w przepisach prawa podatkowego. Natomiast, Słownik języka polskiego PWN wskazuje, że jest to praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy. Równocześnie, „przeznaczyć” oznacza określanie z góry celu, któremu coś ma służyć lub przekazywać coś dla kogoś, na czyjś użytek³⁴⁸. Zatem, o przeznaczeniu danego produktu decyduje jego istota, głównie do jakich celów ma zostać wykorzystywany.

Wskazania wymaga również fakt, iż ustawa o podatku akcyzowym nie określa czym jest roztwór wymieniony w ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych. Także w tym przypadku, odnieść się powinno do definicji roztworu zawartej w ustawie z dn. 25 lutego 2011 r. o substancjach chemicznych i ich mieszaninach (Dz.U.2020.2289), w której wskazane zostało, że ilekroć w ustawie jest mowa o mieszaninach, rozumie się przez to mieszaniny lub roztwory, o których mowa w rozporządzeniu nr 1907/2006³⁴⁹, gdzie pojęcie „mieszanina” oznacza mieszaninę lub roztwór składający się z dwóch lub większej liczby substancji. Definicja ta, jest zgodna z zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, tj. roztwór to jednorodna mieszanina co najmniej dwóch substancji chemicznych³⁵⁰.

Analizując powyższe, należy stwierdzić, że w zakresie opodatkowania akcyzą płynów do papierosów elektronicznych, ustawodawca wyszczególnia kryteria uznające produkt za wyrób akcyzowy. Na tej płaszczyźnie, podstawowym czynnikiem jest charakter przeznaczenia produktu, czyli odgórne określenie idei, której ma on służyć. W efekcie, do momentu jak komponowane i oferowane na sprzedaż produkty nie są komponowane i sprzedawane z myślą do wykorzystania w papierosach elektronicznych, tak długo wyroby te nie mogą zostać uznane za wyroby akcyzowe, a czynności te nie będą rodzić obowiązku podatkowego w akcyzie w zakresie dotyczącym płynów do papierosów elektronicznych³⁵¹.

Kryterium przeznaczenia, będącym kryterium warunkującym występowanie płynu do papierosów elektronicznych pozwala wnioskować, że tożsamość składu chemicznego

347 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 7 listopada 2019 r. (sygn. 0111-KDIB-3-3.4013.199.2019.2.MK).

348 <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przeznaczy%C4%87.html> (dostęp: 02.01.2021 r.).

349 Rozporządzenie nr 1907/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dn. 18 grudnia 2006 r. ws. rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów (REACH) i utworzenia Europejskiej Agencji Chemikaliów, zmieniające dyrektywę 1999/45/WE oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 793/93 i rozporządzenie Komisji (WE) nr 1488/94, jak również dyrektywę rady 76/769/EWG i dyrektywy komisji 91/155/EWG, 93/67/EWG, 93/105/WE i 2000/21/WE (Dz. U.U.E.L.2006.396).

350 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 20 maja 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.42.2020.2.JS).

351 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 27 stycznia 2020 r. (sygn. 0111-KDIB-3-3.4013.277.2019.1.MK).

roztworu nie stanowi istotnego czynnika w kontekście obowiązku podatkowego akcyzy. Wyznacznikiem bowiem do uznania danego produktu za płyn do papierosów elektronicznych o którym mowa w przepisach podatku akcyzowego, jest jego przeznaczenie, a nie rodzaj czy składniki tego wyrobu. Stanowisko to odzwierciedla również fakt, iż ustawodawca traktuje każdy płyn do papierosów elektronicznych jako wyrób akcyzowy, poprzez zawarcie go w załączniku nr 1 do ustawy w poz. 46, bez względu na kod CN. Warunkiem zatem rozstrzygającym o uznaniu dowolnego roztworu, liquidu, bazy, glikolu czy gliceryny za wyrób akcyzowy jest jednoznaczne przeznaczenie do wykorzystania w papierosach elektronicznych³⁵².

Bez znaczenia pozostaje przy tym zawartość nikotyny w składzie płynu. Zgodnie z ustawą, nikotyna jako związek chemiczny, w postaci pojedynczej substancji nie stanowi wyrobu akcyzowego. Wyjątek jednak występuje w sytuacji, w której nikotyna przyjmuje postać roztworu. Wówczas, charakter przeznaczenia wyrobu determinuje jej status³⁵³.

Ukazana jest tutaj racjonalność ustawodawcy, gdyż opodatkowaniu podlegają także inne produkty, półprodukty i surowce, w tym roztwory beznikotynowe, bazy z glikolem lub gliceryną i inne mieszaniny wykorzystywane z myślą wytwarzania płynów do papierosów elektronicznych, pod warunkiem, że są to substancje służące do użytku w papierosach elektronicznych, analogicznie co tytoń do palenia i jego substytutu. Istotne bowiem, że warunkiem uznania za tytoń do palenia, nie jest wyłącznie zawartość tytoniu w składzie alerównieżwystępowaniemasyaromatycznejprzeznaczonejdo fajekwodnych, zawierających trzcinę cukrową, melasę, naturalne aromaty, fruktozę, glicerynę, kawałki owoców i kwiatów lub inne elementy roślin będących źródłem naturalnych aromatów. Adekwatnie, w przypadku płynów do papierosów elektronicznych, katalog substancji uznawanych za płyn do e-papierosów nie jest zamknięty. W rezultacie, każda inna substancja przeznaczona do korzystania w papierosie elektronicznym, stanowić będzie wyrób akcyzowy³⁵⁴.

Mając powyższe na uwadze, należy zatem przyjąć, że pomimo występowania w dwóch przypadkach identycznego produktu, czynnikiem decydującym o obowiązku podatkowym, wynikającym z produkcji lub sprzedaży jest intencja podmiotu wprowadzającego dany produkt na rynek. Przy czym, intencja ta powinna zostać precyzyjnie wskazana. Odbywać się to może m.in. formą marketingu lub informacji przedstawionej na opakowaniu oraz dokumentach handlowych³⁵⁵.

352 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

353 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

354 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

355 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

Niemniej jednak, wątpliwości w tej materii może rodzić dalsze rzeczywiste wykorzystywanie produktów nieakcyzowych przez nabywców jako czynnika określającego przeznaczenie produktu. Taka perspektywa natomiast byłaby sprzeczna z założeniem racjonalności ustawodawcy. Gdyby bowiem uznać, że o przeznaczeniu produktu decyduje końcowy użytkownik, sprzedający może nie być zdolny do określenia zakresu, ani czasu powstania obowiązku podatkowego. Uwzględniając zatem powyższe, w sytuacji gdy podmiot w sposób definitywny informuje o przeznaczeniu różnym niż zastosowanie w papierosach elektronicznych oferowanych przez siebie produktów, mogących jednak dodatkowo zostać wykorzystanych bezpośrednio w tych urządzeniach lub posłużyć jako surowiec do wytwarzania płynów do papierosów, oferowane produkty nie będą spełniać definicji płynów do papierosów elektronicznych. Tym samym, nie wywołując obowiązku podatkowego w tym zakresie. Przykładowo, jeśli nabywca skorzysta z przedmiotowych produktów do produkcji płynu do papierosów elektronicznych, wówczas ten nabywca, a nie podmiot je poprzednio oferujący, nadaje nowy charakter przeznaczenia tych produktów, wywołując idące za tym skutki podatkowe. W konsekwencji, produkty wytworzone na wcześniejszym etapie jako wyroby nieakcyzowe, przeznaczone do wykorzystania w celach innych niż użytek w papierosach elektronicznych, w przypadku przeznaczenia ich w kolejnym etapie jako wykorzystywane w papierosach elektronicznych stanowiąc będą płyn do papierosów elektronicznych w myśl ustawy, lecz obciążać w zakresie akcyzy będą podmiot zmieniający przeznaczenie tych wyrobów³⁵⁶.

Koncentrując się na produkcji płynów do papierosów elektronicznych, należy zaznaczyć, że ustawodawca definiuje ten proces jako wytwarzanie, przetwarzanie, a także jego rozlew³⁵⁷. Przepisy natomiast nie określają wprost pojęć „wytwarzanie”, „przetwarzanie” i „rozlew”. W tym wypadku, należy posiłkować się terminologią słownikową. Definicje zawarte w Słowniku języka polskiego PWN wskazują, że „wytwarzanie” jest to zrobienie lub wyprodukowanie czegoś³⁵⁸, „przetwarzanie” oznacza przekształcanie czegoś twórczo lub zmienianie czegoś nadając inny wygląd³⁵⁹, a pod pojęciem „rozlew” rozumie się rozlewanie jakiegoś płynu do naczyń³⁶⁰. Należy zwrócić uwagę, iż definicja produkcji płynów do papierosów elektronicznych nie wymienia czynności pakowania, lecz rozlew. Zasadniczo odróżnia ją to od definicji produkcji wyrobów tytoniowych oraz produkcji wyrobów nowatorskich³⁶¹. Zabieg ten, podyktowany został potrzebą dostosowania przepisu do ciekłej formy wyrobu.

356 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

357 Art. 99b ust. 1 ustawy z dn. 8 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2020.722).

358 <https://sjp.pwn.pl/sjp/wytworzyc;2541169.html> (dostęp: 02.01.2021 r.).

359 <https://sjp.pwn.pl/sjp/przetworzyc;2511499.html> (dostęp: 02.01.2021 r.).

360 <https://sjp.pwn.pl/sjp/rozlew;2516587.html> (dostęp: 02.01.2021 r.).

361 W. Modzelewski, P. Milczek [red.]: Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Wyd. 10, C.H. Beck, Warszawa 2020.

Ponadto, ustawodawca w art. 99b ust. 1b ustawy postanowił wyłączyć z definicji produkcji ręczne wytwarzanie płynów do papierosów elektronicznych na potrzeby własne, tak jak ma to miejsce w przypadku ręcznie skręcanych papierosów i wyrobów nowatorskich³⁶². Jak natomiast wynika z przepisu, ustawodawca zezwala jedynie na wytwarzanie płynu do papierosów elektronicznych w domowych warunkach na poczet własnych potrzeb. Należy jednak przypuszczać, że pozostałe z wymienionych czynności uznawanych za produkcję, tj. przetwarzanie i rozlew przykładowo do pojemników ułatwiających przenoszenie wyrobów w celu własnych potrzeb, jest dozwolone³⁶³.

3. Wyroby nowatorskie

Rozpatrując definicję nowatorskich wyrobów tytoniowych na potrzeby akcyzy, warto podkreślić różnorodność występującego nazewnictwa w tym obszarze. Przykładowo, w obszarze międzynarodowym wyroby tej kategorii przyjęło się określać następująco: „reduced-risk products”, „heated tobacco products”, „inhalation product without combustion” oraz „heated tobacco”. Wszystkie przytoczone terminy wyraźnie wskazują, że tytoń zawarty w produkcie nie jest spalany, lecz ulega podgrzewaniu, tym samym wyrażając podstawową różnicę w wykorzystywaniu. Coważne, pierwsze prawne zdefiniowanie nowatorskiego wyrobu tytoniowego, za który uważa się wyrób niebędący papierosem, tytoniem do samodzielnego skręcania papierosów, tytoniem fajkowym, tytoniem do fajki wodnej, cygarem, cygaretką, tytoniem do żucia, tytoniem do nosa lub tytoniem do stosowania doustnego oraz został wprowadzony do obrotu po dniu 19 maja 2014 r., miało miejsce w dyrektywie 2014/40/UE, w której posłużono się w angielskiej wersji językowej określeniem „novel tobacco product”³⁶⁴. Ukazuje to rozwarstwienie na płaszczyźnie stosowanej terminologii w języku prawnym, a języku powszechnym³⁶⁵.

Co do zasady, polski ustawodawca w kontekście nazewnictwa nowatorskich wyrobów tytoniowych posługuje się terminem „wyroby nowatorskie”, które stosownie do definicji zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 36 ustawy o podatku akcyzowym rozumieć należy jako wyroby będące mieszaniną zawierającą tytoń lub susz tytoniowy, jak również wyroby składające się zarówno z mieszaniny zawierającej tytoń lub susz tytoniowy oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych, które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny, inne niż papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki oraz susz tytoniowy.

362 J. Matarewicz: Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, wyd. IV, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 884.

363 M. Zimny (red.): Akcyza. op. cit. s. 867.

364 Art. 2 pkt 14 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dn. 3 kwietnia 2014 r. ws. zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz.U.U.E.L.2014.127.1).

365 M. Zagórski: Analiza zasad opodatkowania nowatorskich wyrobów tytoniowych, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2020, s. 4.

Z uwagi na fakt, iż ustawa o podatku akcyzowym nie definiuje pojęć „mieszanina” i „aerozol”, pojęcia te należy rozpatrywać w ich słownikowym znaczeniu. Zgodnie z Słownikiem języka polskiego PWN, „mieszanina” to substancja składająca się z dwu lub więcej składników zmieszanych ze sobą oraz połączenie różnorodnych cech lub elementów³⁶⁶. Natomiast „aerozol” oznacza m.in. zawiesinę powstającą w wyniku rozproszenia ciała stałego albo cieczy w ośrodku gazowym³⁶⁷.

Rozpatrując powyższe, ukazana zostaje kluczowa cecha odróżniająca wyrób nowatorski od wyrobu tytoniowego. Jest to warunek dostarczania aerozolu bez spalania mieszaniny zawierającej tytoń lub susz tytoniowy. Warto wskazać fakt, iż konstrukcja przepisu została stworzona tak, aby maksymalnie umożliwić objęcie swoim zakresem wszystkie dostępne produkty zawierające tytoń lub susz tytoniowy, przeznaczone np. do podgrzewania³⁶⁸. Jednocześnie, z definicji wykluczone zostały urządzenia służące tej czynności.³⁶⁹

Z powyższego wynika, iż kryterium decydującym o uznaniu mieszaniny za wyrób nowatorski jest przesłanka w postaci zawartości w składzie tytoniu lub suszu tytoniowego, która w efekcie korzystania dostarcza użytkownikowi aerozol, bez poddawania procesowi spalania mieszaniny, inne niż papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki oraz susz tytoniowy. Dotyczy to również wyrobów o charakterze „hybrydowym”, czyli mieszanin dodatkowo zawierających dołączony odrębnie płyn do papierosów elektronicznych³⁷⁰.

Przykładami wyrobów nowatorskich są więc produkty w postaci pyłu tytoniowego lub tytoniu wymieszanego z substancjami lepiącymi (np. woda, celuloza, gliceryna), a w przypadku mieszaniny złożonej z tytoniu lub jego suszu i innych substancji, zawierającej odrębnie płyn do papierosów elektronicznych - jest to zarówno ów mieszanina, jak również zawarty z nią płyn, bez względu na kod CN. Podkreślić należy, że analogicznie do katalogu roztworów składających się na płyny do papierosów elektronicznych, katalog mieszanin stanowiących wyroby nowatorskie nie jest katalogiem zamkniętym³⁷¹.

W przeciwieństwie do płynów do papierosów elektronicznych, istotną determinantę wyrobów nowatorskich stanowi ich skład. Zważywszy na fakt, iż wyrobem nowatorskim jest mieszanina, zawierająca w swoim składzie co najmniej tytoń lub susz tytoniowy, katalog wyrobów nowatorskich uznaje za ten wyrób każdą mieszaninę substancji, mogących posłużyć do dostarczenia aerozolu bez spalania, inną niż papierosy, tytoń

366 <https://sjp.pwn.pl/sjp/mieszanina;2482992.html> (dostęp: 02.01.2021 r.).

367 <https://sjp.pwn.pl/sjp/aerozol;2548937.html> (dostęp: 02.01.2021 r.).

368 M. Zagórski: Analiza zasad opodatkowania op. cit., s. 5.

369 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 28 lutego 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.288.2018.2.JS).

370 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 19 listopada 2020 r. (sygn. 0111-KDIB-3-3.4013.156.2020.1.JS).

371 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 28 lutego 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.288.2018.2.JS).

do palenia, cygara, cygaretki, czy też susz tytoniowy. Ponownie odzwierciedla to racjonalność ustawodawcy, który zdecydował o objęciu zakresem opodatkowania akcyzą wszelkie wyroby będące substytutem dla tradycyjnych wyrobów tytoniowych niestanowiące wyrobami tytoniowymi w rozumieniu dyrektywy Rady 2008/118/WE oraz 2011/64/UE. Katalog zarówno wyrobów nowatorskich, jak również płynów do papierosów elektronicznych obejmuje swoim zasięgiem szeroką gamę wyrobów, głównie z uwagi na podatkową specyfikę aktu prawnego jakim jest ustawa o podatku akcyzowym. Stoi za tym potrzeba adekwatnego ujęcia w celach podatkowych dóbr substytucyjnych względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych ponieważ tak samo jak te wyroby, stanowią one używki³⁷².

Co więcej, przeciwnie do surowców przeznaczonych do produkcji płynów dopapierosów elektronicznych, mieszaniny stanowiące surowce wykorzystywane w procesie produkcji wyrobów nowatorskich niezawierających odrębnie płynu do papierosów elektronicznych (np. bazy nikotynowe) lub do produkcji innych wyrobów (np. tytoń do fajek wodnych, torebek nikotynowych, tytoń do żucia), nie nakładają obowiązków podatkowych w zakresie wyrobów akcyzowych. Fakt ten związany jest z niewystępowaniem w katalogu wyrobów akcyzowych surowców służących do produkcji wyrobów nowatorskich i innych podobnych produktów zawierających nikotynę, glikol, czy też glicerynę. Skutki podatkowe rodzi wyłącznie sytuacja, gdy przeznaczenie wyrobu stanowi wykorzystanie w papierosach elektronicznych lub jako surowiec wykorzystywany do produkcji wyrobu do papierosów elektronicznych, co jest logicznym następstwem spełnienia kryterium przeznaczenia wyrobu³⁷³.

Adekwatnie, bez znaczenia z punktu widzenia podatku akcyzowego pozostaje faktyczne wykorzystanie przez nabywcę produktów mogących posłużyć do wytworzenia wyrobów nowatorskich. Determinuje to wyłączenie z katalogu wyrobów akcyzowych baz do wyrobów nowatorskich, w przeciwieństwie do samych produktów gotowych, płynów do papierosów elektronicznych i baz do tych płynów. Tym samym, wszelkiego rodzaju bazy i surowce przeznaczone do wykorzystania w produkcji wyrobów nowatorskich nie spełniają przesłanek do uznania ich za wyroby akcyzowe³⁷⁴.

Produkcją wyrobów nowatorskich w rozumieniu ustawy jest ich wytwarzanie, przetwarzanie, a także pakowanie. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy wytwarzanie tych wyrobów następuje na potrzeby własne konsumenta, ręcznym sposobem w gospodarstwie domowym³⁷⁵. Podobnie jak w przypadku płynów do papierosów elektronicznych,

372 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 8 kwietnia 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.11.2020.2.JS).

373 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

374 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).

375 Art. 99c ust. 1-2 ustawy z dn. 8 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2020.722).

ustawodawca stwarza możliwość tylko wykonywania czynności wytwarzania wyrobów nowatorskich w domowych warunkach na własne potrzeby. Jednakże zakładać trzeba, że przepis ten należy rozpatrywać, tak jak zostało to opisane w części poświęconej płynom do papierosów elektronicznych³⁷⁶.

Podsumowanie

Reasumując, rozpowszechnienie nowej kategorii używek stanowiących alternatywę dla tradycyjnych wyrobów tytoniowych w postaci papierosów elektronicznych oraz tzw. wyrobów nowatorskich, spowodowało konieczność podjęcia działań skierowanych na dostosowanie przepisów prawa do nowych okoliczności. Wprowadzone regulacje na poziomie unijnym, odniosły się głównie do definicji, obrotu, sprzedaży, reklamy i użytku na potrzeby ochrony zdrowia. Niemniej jednak, w świetle podatku akcyzowego, z uwagi na rozbieżność definicji wyrobów tytoniowych, wyroby te nie zostały uwzględnione w kwestii harmonizacji akcyzy. Tym samym, pozostawiono możliwość kształtowania polityki fiskalnej w tym zakresie zainteresowanym państwom.

Wobec powyższego, w 2018 r. polski ustawodawca zdecydował o rozszerzeniu katalogu wyrobów akcyzowych o płyny do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie. Przemawiała za tym potrzeba ujęcia podatkowego substytutu tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Nowelizacja przepisów o podatku akcyzowym wprowadziła szereg zmian, w tym m.in. definicje legalne papierosów elektronicznych, płynów im towarzyszących oraz wyrobów nowatorskich. Określone zostały również zasady ich obrotu i produkcji na potrzeby podatku akcyzowego. Przez wzgląd na brak unijnych regulacji w tym obszarze, postanowiono o przyjęciu schematu na wzór wyrobów tytoniowych.

Zgodnie z definicją zawartą w ustawie o podatku akcyzowym, płyn do papierosów elektronicznych stanowi roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę. Analiza powyższej definicji wskazuje, że ustawodawca nie nałożył obowiązku podatkowego z uwagi na przedmiot, lecz koniunkcję przedmiotu w postaci roztworu i charakteru przeznaczenia do użytku w papierosach elektronicznych. Jest to podstawowa przesłanka delimitująca wyrób akcyzowym, jakim jest płyn do papierosów elektronicznych.

Charakter ten, rozumiany jest jako cel, któremu ma służyć dany wyrób. Jednocześnie, należy podkreślić, że przeznaczenie wyrobu pozostaje w pełni zależne od podmiotu wprowadzającego go na rynek. Bez znaczenia jest zatem skład wyrobu lub jego

³⁷⁶ M. Zimny (red.): Akcyza. op. cit. s. 867.

rzeczywiste wykorzystanie przez nabywcę. Istotne jednak, iż katalog płynów do papierosów elektronicznych nie jest zamknięty. Mieszanki zatem służące do produkcji płynów do papierosów elektronicznych spełniają przesłanki, aby je traktować jak przedmiotowe płyny. Tak więc, wszelka produkcja powyższych wyrobów wiązać się będzie z skutkami podatkowymi zachodzącymi na gruncie ustawy o podatku akcyzowym. Wyjątek stanowią jedynie wytwarzanie prowadzone w gospodarstwie domowym, skierowane na własne potrzeby. Jest to jeden z przykładów zbliżonych rozwiązań względem wyrobów tytoniowych.

W kontekście tzw. nowatorskich wyrobów tytoniowych, czyli urządzeń służących do podgrzewania tytoniu, polski ustawodawca posługuje się terminem „wyroby nowatorskie”. Definicja ustawowa wskazuje, że są to wyroby będące mieszaniną zawierającą tytoń lub susz tytoniowy, jak również wyroby składające się zarówno z mieszaniny zawierającej tytoń lub susz tytoniowy oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych, które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny, inne niż papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki oraz susz tytoniowy. Definicja ta, wprost ukazuje przesłanki stanowiące podstawy do uznania produktu za wyrób nowatorski. Jest to występowanie w składzie co najmniej tytoniu lub jego suszu oraz mechanizm działania, oparty o inny niż proces spalania.

Pozwala to stwierdzić, że na tej płaszczyźnie obowiązek podatkowy związany jest przede wszystkim z samym przedmiotem, a nie jego ideą, tak jak ma to miejsce w przypadku płynów do papierosów elektronicznych. W następstwie tego, wszelkie mieszanki przeznaczone wyłącznie jako surowiec do produkcji wyrobów nowatorskich, nie będą stanowić wyrobów akcyzowych w myśl ustawy o podatku akcyzowym. Niemniej jednak, katalog wyrobów nowatorskich jest katalogiem otwartym. Oznacza to, że za ten wyrób uznać należy każdą mieszaninę zgodną z kryterium zawartym w ustawie. Bez znaczenia przy tym pozostaje faktyczne wykorzystanie wyrobu nieakcyzowego przez nabywcę. Produkcja natomiast, rodzić będzie skutki podatkowe na zasadach tożsamy, jak w przypadku płynów do e-papierosów.

Przedstawione w pracy rozważania prowadzą do konkluzji, iż działania ukierunkowane na rozszerzenie przez polskiego ustawodawcę katalogu wyrobów akcyzowych o substytuty tradycyjnych wyrobów tytoniowych należy uznać za przemyślane. Stoi za tym zastosowanie papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich w odniesieniu do specyfiki podatku akcyzowego, złożonej m.in. z funkcji pozafiskalnych. Mając zatem na uwadze to stwierdzenie, należy zadać pytanie, czy harmonizacja na szczeblu unijnym wyrobów akcyzowych powinna obejmować swoim zakresem przedmiotowe produkty.

Bibliografia

Literatura przedmiotu

1. Bitner M., Chojna-Duch E., Grzybowski M., Chowaniec J., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Supera-Markowska M., Ślifirczyk M., Tetlak K., Waluga M.: Prawo finansowe, Prawo finansów publicznych, Prawo podatkowe, Prawo bankowe, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
2. Hagemeyer J., Malinowska A., Poniatowski G., Śmietanka A.: Wpływ produktów wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę, Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2020.
3. Matarewicz J.: Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, wyd. IV, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
4. Modzelewski W., Milczek P. (red.): Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Wyd. 10, C.H. Beck, Warszawa 2020.
5. Zagórski M.: Analiza zasad opodatkowania nowatorskich wyrobów tytoniowych, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2020.
6. Zimny M. (red.): Akcyza. Komentarz wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2020.

Akty prawne

Unijne

7. Rozporządzenie nr 1907/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2006 r. ws. rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów (REACH) i utworzenia Europejskiej Agencji Chemikaliów, zmieniające dyrektywę 1999/45/WE oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 793/93 i rozporządzenie Komisji (WE) nr 1488/94, jak również dyrektywę Rady 76/769/ EWG i dyrektywy Komisji 91/155/EWG, 93/67/EWG, 93/105/WE i 2000/21/WE (Dz. U. UE. L. 2006. 396).
8. Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE. L. 2009. 9. 12).
9. Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. U. UE. L. 2011. 176. 24).

10. Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dn. 3 kwietnia 2014 r. ws. zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz.U.U.E.L.2014.127.1).

Krajowe

11. Ustawa z dn. 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U.2019.2182).
12. Ustawa z dn. 8 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2020.722).
13. Ustawa z dn. 25 lutego 2011 r. o substancjach chemicznych i ich mieszaninach (Dz.U.2020.2289).
14. Ustawy z dn. 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U.2018.137).

Inne

15. <https://sjp.pwn.pl/sjp>
16. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 28 lutego 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.288.2018.2.JS).
17. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 7 listopada 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.199.2019.2.MK).
18. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 27 stycznia 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.277.2019.1.MK).
19. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 8 kwietnia 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.11.2020.2.JS).
20. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 20 maja 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.42.2020.2.JS).
21. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 10 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.96.2020.2.JS).
22. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dn. 19 listopada 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.156.2020.1.JS).

Summary

The growing popularity of a new category of stimulants constituting an alternative to traditional tobacco products in the form of electronic cigarettes and the so-called innovative products, resulted in the need to take actions aimed at adapting the legal provisions to the new circumstances. The regulations introduced at the EU level referred mainly to the definition, marketing, sale, advertising and use for the purposes of health protection. Nevertheless, in view of the excise duty, due to the divergence in the definitions of tobacco products, these products were not included in the harmonization of excise duties. Thus, the possibility of formulating fiscal policy in this regard was left to the interested states.

In view of the above, in 2018, the Polish legislator decided to expand the catalog of excise goods to include liquids for electronic cigarettes and innovative products. This was argued for by the need to tax a substitute for traditional tobacco products. The amendment to the excise duty regulations introduced a number of changes, including legal definitions of electronic cigarettes, accompanying liquids and novel products. The rules of their turnover and production for the purposes of excise duty have also been defined. Due to the lack of EU regulations in this area, it was decided to adopt a scheme similar to that of tobacco products.

According to the definition contained in the Excise Duty Act, liquid for electronic cigarettes is a solution intended for use in electronic cigarettes, both with and without nicotine, including a base for this solution containing glycol or glycerin. The analysis of the above definition shows that the legislator did not impose the tax obligation due to the object, but the conjunction of the object in the form of a solution and the nature of the intended use for electronic cigarettes. This is the basic premise that delimits the excise product, i.e. liquid for electronic cigarettes.

In the context of the novel tobacco products, the statutory definition indicates that these are products that are a mixture containing tobacco or raw tobacco, as well as products consisting both of a mixture containing tobacco or raw tobacco and containing separately electronic cigarette liquid, which deliver an aerosol without burning the mixture, other than cigarettes, tobacco for smoking, cigars, cigarillos and raw tobacco. This definition directly shows the premises which constitute the basis for recognizing the product as a novel tobacco product. It is the presence in the composition of at least tobacco or its dried material and the mechanism of action, based on a process other than the combustion process.

This allows us to conclude that in this respect, the tax obligation is related primarily to the object itself and not its idea, as is the case with electronic cigarette liquids. As a result, any mixtures intended solely as a raw material for the production of novel tobacco products will not constitute excise goods under the Excise Duty Act. Nevertheless, the catalog of novel tobacco products is an open catalog. This means that this product should be considered any mixture compliant with the criterion contained in the act. The actual use of the non-excise product by the buyer is irrelevant. Production, on the other hand, will have tax consequences on the same terms as in the case of e-cigarette liquids.

Podatek akcyzowy, akcyza, obowiązek podatkowy, papierosy elektroniczne, płyn do papierosów elektronicznych, wyroby nowatorskie, wyroby akcyzowe, harmonizacja akcyzy.

Excise tax, excise, tax liability, electronic cigarettes, electronic cigarettes liquid, novel tobacco products, excise duty, excise goods, harmonization of excise tax.

Barbara Błaszczak, studentka

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Abstrakt

The aim of this paper is to evaluate the disproportions on the Polish cider and beer market, which arise from differentiated method of excise taxation. The author analyzes particular legal solutions in order to investigate, to which extend they affect the microeconomical situation of producers of such products, which in economics terms are considered to be highly substitutable. After defining the impact of such regulations, some possible solutions, how to increase the competitiveness as well as profitability of the cider market, are provided.

Keywords: excise tax, cider, beer, alcohol beverages taxation, substitutes.

Słowa kluczowe: akcyza, cydr, piwo, opodatkowanie napojów alkoholowych, dobra substytucyjne.

Dysproporcje w sytuacji mikroekonomicznej producentów cydru i piwa w Polsce w związku z niejednorodnym opodatkowaniem akcyzą

1. Uwagi wstępne

Cydr, choć obecny w Polskiej historii od wieków, nigdy nie doświadczył popytu porównywalnego do innych napojów alkoholowych.

Jednakże w ostatnich latach (począwszy od roku 2014) produkt ten stał się obiektem rosnącego zainteresowania wśród konsumentów, podejmując próbę rywalizacji z rynkiem piwnym, opartą na promocji tych cech cydru, które miały determinować produkt jako wyższej jakości alternatywę dla piwa³⁷⁷. Impuls do próby umacniania kreacji takiego wizerunku wywołany został wysoką podażą jabłek w Polsce, która w związku z nałożonym embargiem doświadczyła nadwyżki produkcyjnej³⁷⁸. Aspiracje te pozostały jednakże jedynie w sferze postulatywnej, gdyż nie podjęto żadnych starań legislacyjnych w celu poprawy

377 Zob. K. Wąsowska, D. Góra, M. Tatała, *Regulacje prawne ograniczają opłacalność produkcji cydru w Polsce*, [w:] Analiza Forum Obywatelskiego Rozwoju, Nr 15/2016, <https://for.org.pl/pl/a/4175,analiza-152016-regulacje-prawne-ograniczaja-oplacalnosc-produkcji-cydru-w-polsce> [data dostępu: 09.01.2021].

378 Zob. Tamże, s. 4.

sytuacji producentów, dla których konkurencja z innymi trunkami jest obecnie utrudniona.

Znaczącą przeszkodą, uniemożliwiającą wzrost rozwoju rynku cydru jest wymiar podatku akcyzowego nałożonego na ten produkt. Utrudnienia te, zawarte *de facto* w treści przepisów prawnych, w szczególności tych dotyczących akcyzy, sprawiają, że rynek zdominowany jest przez browary piwne³⁷⁹. W świetle przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej: ustawa o podatku akcyzowym) sytuacja producentów piwa prezentuje się nieporównywalnie korzystniej.

Uwzględniając pełną sytuację mikroekonomiczną na rynkach piwa i cydru, wyraźnie zarysowują się dysproporcje, stanowiące oddźwięk przyjętych rozwiązań prawnych. Polegają one na braku obiektywnego uwzględnienia faktu szeroko rozumianej substytucyjności tych dóbr. Problem ten dotyczy w szczególności tych produktów, które cechuje niski poziom dyferencjacji, jak na przykład tzw. „piwa o smaku jabłkowym” i cydr. Ponadto, dla kompleksowego zobrazowania różnic warto zasygnalizować że zgodnie z ustawą z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi³⁸⁰, możliwość reklamy dotyczy wyłącznie piwa (po spełnieniu określonych warunków).

Niniejsza praca ma na celu dokonanie ewaluacji legalnych uwarunkowań stanowiących determinanty kształtowania się analizowanych rynków, z uwzględnieniem czynników, które powodują, że z ekonomicznego punktu widzenia substytucyjne produkty (w przypadku piwa jabłkowego – nieomal doskonałe substytuty³⁸¹), w wyniku zróżnicowanej sytuacji podatkowej i prawnej doświadczają odmiennych perspektyw rozwojowych.

2. Regulacje w wybranych krajach Unii Europejskiej

Na wstępie warto zaznaczyć, że nie tylko w Polsce podejmuje się starania o nadanie produktom wytwarzanym z lokalnych, odznaczających się wysoką jakością surowców, cechy produktów „eksportowych” stanowiących reprezentacyjne dobro lokalne. Jednakże, w odróżnieniu od krajowych regulacji, w wielu Państwach Członkowskich poczyniono legislacyjne kroki, które realnie ułatwiają rodzimym producentom takich napojów ukształtowanie swojego miejsca na rynku, poprzez wykorzystanie różnorodnych ulg i preferencji. Wskazanie niektórych z nich stanowić może wskazówkę, w jaki sposób zagadnienie to mogłoby zostać uregulowane w Polsce, w celu osiągnięcia zamierzonego efektu częściowego spożytkowania nadwyżki produkcyjnej jabłek.

379 Zob. *Cydr w polityce gospodarczej i fiskalnej państwa*, A. Surdej (red.), [w:] Opinie Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2014, s. 5.

380 Dz.U.2019.0.2277.

381 H. Varian, *Intermediate Microeconomics: A Modern Approach: Ninth International Student Edition*, New York 2004, s. 38-39.

Stawkę „zerową” podatku akcyzowego, jako podstawową, zastosowano m.in. w: Bułgarii, na Cyprze, Niemczech, Estonii, Chorwacji, we Włoszech, Luksemburgu, Rumunii, Słowenii, Słowacji.

Ponadto niektóre systemy prawne umożliwiają aromatyzowanie cydrów oraz dodawanie innych owoców³⁸².

W przypadku piwa Państwa Członkowskie również dysponują kompetencją do określenia sposobu obliczania podstawy opodatkowania. Zgodnie z regulacjami UE opodatkowanie piwa opierać się może albo na tzw. opodatkowaniu według liczby hektolitrów na stopień Plato produktu albo według liczby hektolitrów na objętość alkoholu w gotowym produkcie³⁸³. W Polsce obowiązuje pierwsze rozwiązanie, na które zdecydowała się również ponad połowa krajów UE. Na drugą alternatywę zdecydowały się takie państwa, jak: Cypr, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Chorwacja, Irlandia, Litwa, Łotwa, Szwecja, Słowenia oraz Słowacja. Również Wielka Brytania przyjęła takie rozwiązanie³⁸⁴.

3. Prezentacja polskich regulacji – stawki podatku akcyzowego

Regulacje krajowe dotyczące podatku akcyzowego w Polsce znajdują się przede wszystkim w ustawie o podatku akcyzowym, która zmieniła poprzednią ustawę po akcesji do Unii Europejskiej (dalej: UE)³⁸⁵. Podstawowym aktem Unijnym stanowiącym podstawę dla ustanowienia podatku akcyzowego jest obecnie Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych³⁸⁶.

W związku z harmonizacją przepisów porządku krajowego z przepisami UE, tylko wyznaczony obszar został pozostawiony do swobodnej regulacji przez polskie prawodawstwo. Jeden z nich stanowi możliwość zwiększenia ponad stawkę minimalną kwoty akcyzy na określoną jednostkę. Również kryteria tzw. „innych napojów fermentowanych (ang. *other fermented products*)³⁸⁷ pozostawione zostały do sprecyzowania przez przepisy Państw Członkowskich.

382 Zob. *European Cider Trends 2020*, The European Cider & Fruit Wine Association, Bruksela 2020, https://aicv.org/files/attachments/407/AICV_Cider_Trends_2020.pdf [data dostępu: 02.01.2021].

383 A. Lipnicki, *Podstawa opodatkowania w przypadku piwa*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP, Nr 30/2020, https://isp-mo-dzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-30-2020/15/ [data dostępu: 02.01.2021].

384 Zob. *Excise duty tables. Part I - Alcoholic Beverages*, Komisja Europejska 2020, http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm [data dostępu: 08.01.2021].

385 Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wyd. 11, Warszawa 2019, s. 545.

386 (Dz. U. UE. L. z 1992 r. Nr 316, str. 21 z późn. zm.).

387 Art. 12 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE. L. z 1992 r. Nr 316, str. 21 z późn. zm.) – dalej: Dyrektywa 92/83/EWG.

3.1. Stawki akcyzy na cydr

Dla cydru ustawodawca przewiduje relatywnie prosty sposób obliczania podatku należnego, w oparciu o dwie stawki³⁸⁸:

- 174 zł dla 1 hektolitra gotowego produktu – w przypadku, gdy moc alkoholu przewyższa 5%;
- 97 zł dla 1 hektolitra gotowego produktu – w przypadku, gdy moc alkoholu nie przekracza 5%³⁸⁹.

3.2. Definicja legalna

W ustawowej definicji - cydr to napój fermentowany, objęty klasyfikacją Nomenklatury Scalonej o pozycji CN 2206 00³⁹⁰. Istotnym jest, że „(...) cały alkohol etylowy zawarty w napoju fermentowanym musi pochodzić z procesu fermentacji. Dodanie innego alkoholu, który nie pochodzi z fermentacji, powoduje utratę cech napoju fermentowanego, co wiąże się z jego zaklasyfikowaniem do wyrobów pośrednich”³⁹¹. Zgodnie zaś z art. 3 ust 1 pkt q ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrotie tymi wyrobami i organizacji rynku wina – dalej ustawa o wyrobach winiarskich za cydr uznawany jest wyrób winiarski będący napojem o rzeczywistej zawartości **alkoholu od 1,2% do 8,5% objętościowych**, otrzymanym w wyniku fermentacji alkoholowej nastawu na cydr, bez dodatku alkoholu, z możliwością słodzenia jedną lub wieloma substancjami albo dodania soku jabłkowego lub zagęszczonego soku jabłkowego³⁹².

Sposób opodatkowania tego napoju przypomina więc co do zasady wino. Jednakże odznacza się znacznie wyższą (średnio ponad 2 razy) zawartością alkoholu³⁹³. Cydr zaś, w związku z jego charakterystyką, postrzegany jest jako produkt konsumowany przy nieformalnych okazjach, spożywany więc w okolicznościach tożsamych do piwa.

3.3. Charakterystyka zawartości

W odróżnieniu od piwa, do którego dodawać można inne soki, w przypadku cydru ściśle określono standardy, jakimi powinien się odznaczać. Zgodnie z ustawą o wyrobach winiarskich:

388 Powyższe rozróżnienie powoduje, że niektórzy producenci decydują się na celowe zmniejszenie zawartości alkoholu w gotowym produkcie, za pomocą przerywania „naturalnej” fermentacji, dla zapłacenia niższej stawki podatku. Działanie takie może skutkować zmniejszeniem jakości wytwarzanego trunku, Zob. K. Wąsowska, D. Góra, M. Tatala, *Regulacje prawne...*, s. 8.

389 Art. 96 ust 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym.

390 Tamże.

391 *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, W. Modzelewski (red.), Wyd. 4, Warszawa 2015, s. 444.

392 Ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrotie tymi wyrobami i organizacji rynku wina (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1891).

393 Według OECD średnia procentowa objętość alkoholu w winie to około 13%, Zob. *OECD Health Statistics 2020 Definitions, Sources and Methods*, OECD 2020.

- Udział soku jabłkowego lub zagęszczonego soku jabłkowego, w przeliczeniu na moszcz jabłkowy, lub moszczu jabłkowego, w nastawie na cydr, nie może być mniejszy niż 60% objętościowych.

- W przypadku sporządzania nastawu na cydr, ilość owoców, całych lub rozdrobnionych, przypadająca na litr wody w nastawie nie może być mniejsza niż 2,5 kilograma (ust. 7).

Poprzez nastaw na cydr rozumieć należy mieszaninę sporządzoną przy użyciu całych lub rozdrobnionych jabłek, moszczu jabłkowego, soku jabłkowego lub zagęszczonego soku jabłkowego, **z możliwością dodania wody, sacharozy, cukru płynnego, inwertowanego cukru płynnego, glukozy, syropu glukozowego, syropu glukozowo-fruktozowego, fruktozy, drożdży, pożywek lub kwasów spożywczych**³⁹⁴.

Ustawodawca w sposób znaczący ogranicza więc możliwość modyfikacji cech produktu (w tym zmiany smaku), co znacznie obniża efektywność konkurencji na rynku z podobnymi trunkami, które dzięki dodatkom zwiększają swoją atrakcyjność dla konsumentów. Warto wspomnieć, iż limit zawartości alkoholu dla preferencyjnej stawki (zakres od 1,2% do 5% objętości) stanowi wyraźnie zaostrzenie względem dopuszczalnej zawartości alkoholu w takich napojach w dyrektywach UE, gdzie maksymalny próg określono na 8,5%. Samą zaś definicję cydru (oraz perry) spełnia napój o zawartości objętościowej alkoholu do 15%³⁹⁵.

3.4. Definicja i stawki akcyzy na piwo

W sposób znacząco odmienny uregulowano sytuację producentów piwa. Zgodnie z art. 94 ust 1-4: piwem w rozumieniu ustawy są wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2203 00 (Piwo otrzymywane ze słodu) oraz wszelkie wyroby zawierające **mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi**, objęte pozycją CN 2206 00, jeżeli rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% objętości. Podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato.

Stawka akcyzy na piwo wynosi **8,57 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato** gotowego wyrobu. Piwo występować może w różnych mocach alkoholowych, począwszy od 0,5%. Limit górny nie został określony.

Zgodnie z art. 94 ust 5 ustawy o podatku akcyzowym, Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowe metody ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa. Wymagania te zostały

³⁹⁴ Art. 9 ust 5 oraz ust 13 ustawy o wyrobach winiarskich.

³⁹⁵ Dyrektywa 92/83/EWG.

uregulowane w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa³⁹⁶. Rozporządzenie to określa kwestie niezbędne do prawidłowej identyfikacji należnego podatku akcyzowego.

Na potrzeby dalszej analizy istotne znaczenie odgrywiają wymienione w rozporządzeniu definicje. Zgodnie z treścią wspomnianego aktu prawnego:

- zawartości alkoholu w produkcie to ułamek masowy alkoholu etylowego w gotowym wyrobie, wyrażony w procentach m/m, odpowiadający gęstości destylatu otrzymanego po destylacji próbki piwa;
- zawartość ekstraktu rzeczywistego to ułamek masowy ekstraktu w gotowym wyrobie, bez względu na fazę produkcji, w której ten ekstrakt został wprowadzony do piwa, wyrażony w procentach m/m, obliczony na podstawie zawartości alkoholu oraz ekstraktu w gotowym wyrobie;
- zawartość ekstraktu brzezki podstawowej - to ułamek masowy ekstraktu brzezki piwnej, wyrażony w procentach m/m, obliczony na podstawie zawartości alkoholu oraz ekstraktu rzeczywistego w gotowym wyrobie³⁹⁷.

Jak wspomniano w poprzedniej części pracy, podstawę opodatkowania dla piwa w Polsce oblicza się w oparciu o liczbę hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato. Skala Plato, którą wylicza się na podstawie określonych parametrów: „(...) dla wyliczenia stopnia plato (określającego zawartość ekstraktu w roztworze – tj. gęstość właściwą brzezki) konieczne jest wyznaczenie relacji pomiędzy masą ekstraktu brzezki podstawowej (...) oraz całkowitą masą brzezki. Ekstraktem brzezki podstawowej jest natomiast słodowo-chmielowy ekstrakt (...), którego wyliczenie na podstawie właściwości gotowego produktu, następuje poprzez zastosowanie tzw. wzoru Ballinga (...)”³⁹⁸. Wzór ten ma postać:

$$E = \frac{100 * A * 2,066 + Er}{100 + A * 1,066}$$

Gdzie:

- *A* oznacza stężenie alkoholu, określone jako procentowy stosunek do wagi;
- *Er* oznacza ekstrakt rzeczywisty.

³⁹⁶ Dz. U. Nr 32, poz. 224.

³⁹⁷ § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa (Dz. U. Nr 32, poz. 224).

³⁹⁸ A. Lipnicki, *Podstawa opodatkowania w przypadku piwa*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP, Nr 30/2020, https://isp-mo-dzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-30-2020/15/ [data dostępu: 02.01.2021].

Ponadto do stopni Plato nie zalicza się dodatków w postaci syropów cukrowych, czy też soków³⁹⁹.

4. Różnice wynikające ze stosowania innego sposobu obliczania należnego podatku akcyzowego oraz określania cech produktu na potrzeby podatku akcyzowego

Po zaprezentowaniu specyfiki opodatkowania produktów będących przedmiotem niniejszej pracy, wstępnej ocenie poddać można zagadnienie, jak na sytuację mikroekonomiczną producentów tych wyrobów wpływają różnice w określaniu wysokości podatku akcyzowego. Warto również rozważyć wpływ cech definicyjnych, które nie pozostają bez znaczenia z perspektywy wytwórców wskazanych dóbr. W celu zachowania systematyki analizie poddane zostaną wydzielone aspekty różnicujące, ujęte w odpowiednich podpunktach.

4.1. Zastosowanie przelicznika na podstawie stopni Plato, a objętościowej zawartości alkoholu na hektolitr gotowego produktu w przypadku niskiej dywersyfikacji dóbr

W związku z faktem, że podstawę obliczenia stopni Plato stanowi ilość ekstraktu (w przeliczniku uwzględniona jest także ilość alkoholu, jednak stanowi ona wyłącznie element, a nie istotę ekstraktu) produkcja piwa o takiej samej mocy alkoholu może zostać objęta odmienną stawką podatku. Ponadto dodatki, w postaci m.in. soku jabłkowego (co cechami zbliża ten napój do cydru) nie zostają obecnie wliczane do podstawy opodatkowania akcyzą⁴⁰⁰. Jedynym ograniczeniem jest zachowanie minimalnej mocy alkoholu w wysokości 0,5%. Limit ten stanowi duże udogodnienie dla producentów piwa.

Trudniejsza sytuacja cydru jest szczególnie zauważalna nie tylko w przypadku górnych granic dopuszczalnej mocy alkoholu⁴⁰¹ lecz także tych niższych. Przede wszystkim podstawowym wyznacznikiem nałożenia podatku na produkt jest zawartość alkoholu. Cydr nie może zawierać mniej niż 1,2 % objętości alkoholu na hektolitr. Tym samym, również na coraz bardziej rozwijającym się rynku alkoholi niskoprocentowych jego potencjał poddany został ograniczeniu⁴⁰². Znajduje się on w pewnym stanie „zawieszenia” pomiędzy

399 Zob. M. Jendraszczyk, *Określenie podstawy opodatkowania w przypadku ekstraktu brzożki podstawowej*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP, Nr 23/2020, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-23-2020/20/ [data dostępu: 02.01.2021].

400 Jednakże sytuacja ta ulegnie zmianie, Zob. R. Linka, *Wyższa akcyza na piwa smakowe*, [w:] Serwis Doradztwo Podatkowego ISP, <https://isp-modzelewski.pl/servis/wyzsza-akcyza-na-piwa-smakowe/> [data dostępu: 04.01.2020].

401 W przypadku piw smakowych zawartość alkoholu w 4,5% (przeciętna zawartość alkoholu w cydrze) koresponduje zwykle z około 10 stopniami Plato, co daje kwotę 85,70 zł na jeden hektolitr napoju (w przypadku cydru o takiej samej mocy będzie to 97 zł). Niemniej jednak piwo o takiej samej ilości stopni Plato posiadać może również wyższą zawartość alkoholu, na przykład 5.1% (przekroczony najwyższy próg preferencyjnej stawki dla cydru). W takim wypadku stawka akcyzy dla piwa nie ulega żadnej zmianie, zaś cydr opodatkowany zostanie stawką 174 zł/hektolitr.

402 Zob. *Infografika. Polska branża piwowarska*, Związek Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polskie, 2020, <https://www.browary-polskie.pl/infografika-polska-branża-piwowarska/> [data dostępu: 02.01.2021].

piwem, a winem o wyższych mocach (również opodatkowanym zgodnie z kryterium zawartości objętościowej alkoholu). Należy postawić pytanie: czy ocena cech surowcowych (tj. wytwarzanie z owoców, nie zaś ze słodu) niesłusznie nie została w polskim prawie przedłożona nad realny mechanizm rynkowy zachowań konsumenckich, wśród których wyraźnie przeważa przekonanie, że cydr jest napojem spożywanym przy takich samych okazjach jak piwo⁴⁰³?

4.2 Możliwość mieszania produktu z innymi napojami

Jak zaprezentowano, jedynymi dodatkami, o które „wzbogacony” może zostać napój identyfikowany ustawowo jako „cydr” są woda, cukier w różnych postaciach, glukoza, syrop glukozowy oraz glukozowo-fruktozowy, fruktoza, drożdże oraz pożywki lub kwasy spożywcze. Przy zachowaniu odpowiednich proporcji dopuszcza się również dodanie soku gruszkowego⁴⁰⁴. Nie ma zaś możliwości mieszania trunku z innymi napojami bezalkoholowymi czy aromatyzowania. Ponadto udział soku nie może stanowić mniej niż 60% całości produktu. Fakt ten sprawia, że producentom zdecydowanie ograniczono możliwości wpływania na charakterystykę i uatrakcyjnienie produktu, uczynienie go bardziej konkurencyjnym, co ma szczególne znaczenie, gdyż rynek piwny, w obecnym kształcie wykazujący cechy oligopolu, determinując średnie ceny produktów (model Bertranda)⁴⁰⁵ dysponuje możliwością aby w prawie dowolny sposób modelować smak i charakterystykę swojego wyrobu, stwarzając nawet produkt homogeniczny tj. o cechach niemal tożsamy z cydrem, jednakże tańszy. W związku z tym cydr przestaje być postrzegany jako produkt unikatowy (która to cecha mogłaby stanowić czynnik „usprawiedliwiający” wyższą cenę produktu)⁴⁰⁶.

W przypadku piwa dozwolonym jest tworzenie mieszanin z napojami bezalkoholowymi, objętymi pozycją CN 2206 00 – będą to więc różnego rodzaju soki, lemoniady i inne substancje, których nie wlicza się w podstawę opodatkowania (nie zwiększają one ekstraktu brzezki podstawowej). Jedyne ograniczenie stanowi warunek, że rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach powinna przekraczać 0,5% objętości. W związku z powyższym można stwierdzić, że producenci piwa posiadają większą możliwość w manipulowaniu właściwościami produktu (łącznie z zawartością alkoholu) nie ponosząc przy tym kosztów związanych ze zwiększeniem stawki podatku

403 Zob. *Cydr w polityce gospodarczej...*, s. 7.

404 Art. 9 ust 8 ustawy o podatku akcyzowym.

405 K. Klimek, *Ewolucja rynku piwa w Polsce*, 2014, *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu* 2014, T. 16, Z. 2, s. 119.

406 M. Peitz, *Consumer heterogeneity and market imperfections*, [w:] Working Papers. Serie AD 1998-16, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas 1998, s. 2.

akcyzowego. Z kolei twórcy cydru, dla zapewnienia opłacalności działalności, z większą ostrożnością podejmować mogą próby zdobycia pewnego „wycinku” rynku, który należy do piwa, co w związku z bardziej restrykcyjnymi regulacjami dotyczącymi tego napoju, nie ułatwia tworzenia optymalnej strategii konkurencji.

Ponadto napoje niskoprocentowe (np. 0,5%) posiadają niższą ilość stopni Plato, a uzupełniane mogą być prawie dowolnymi substancjami, które w związku z brakiem włączenia ich w podstawę opodatkowania akcyzą oraz nierzadko niższą jakością, generują niższe koszty produkcyjne, niż cydr, który bez względu na ilość alkoholu zawierać musi 60% soku. Wymienione czynniki wpływać mogą na wzrost kosztów produkcji. Ponieważ cydr i piwo uznawać można za dobra substytucyjne, to konsumenci spożywać będą co do zasady produkt, który jest tańszy⁴⁰⁷.

Warto zaznaczyć, że w związku z rosnącą popularnością alkoholów niskoprocentowych, wraz z możliwością dotarcia do szerszego grona odbiorców poprzez reklamę⁴⁰⁸, piwo uzyskuje uprzywilejowaną pozycję. Pomimo, iż wyższa cena cydru wiąże się często z wyższą jakością, to jednak konsumenci nie do końca mają szansę zapoznać się z produktem, gdyż w zdecydowanej mierze doświadczają oni wyłącznie reklam smakowych piw⁴⁰⁹. Powyższe zjawisko może wpływać na wypaczanie wizerunku cydru i utrudniony sposób identyfikacji produktu i umieszczenia go w odpowiedniej „klasyfikacji” napój alkoholowych.

5. Aktualny obraz rynku piwa i cydru w Polsce

5.1. Kalkulacja podatku akcyzowego w ramach kosztów operacyjnych

Na potrzeby analizy kosztów produkcji istotnym jest, aby w pewnym zakresie uświadomić sobie jak wygląda jej przebieg. „Produkcja cydru (...), obejmuje kilka etapów, w tym wytwarzanie soku jabłkowego, wstępnie sfermentowanego cydru surowego po zlaniu z nad osadu drożdży i innych substancji szlamujących, wytwarzanie cydru surowego po wtórnej fermentacji zlanego z nad osadu oraz gotowego cydru”⁴¹⁰.

W przypadku obliczania kosztów produkcji, w związku z chęcią prezentacji cydru jako produktu lokalnego, na potrzeby analizy kosztów za „punkt odniesienia” produkcji w ujęciu modelowym zostanie uznane wytwarzanie napoju na tzw. zasadach uproszczonych. W tym ujęciu „Produkcja cydru i pery na uproszczonych zasadach jest limitowana, a limit ten wynosi 10 tys. l nastawu. W związku z ograniczeniami prawnymi dotyczącymi ilości produkowanego napoju wskazana i zarazem wystarczająca jest sprzedaż produktu na

407 H. Varian, *Intermediate Microeconomics...*, s. 38-39.

408 Zob. K. Grzybczyk, 1.2. *Reklama alkoholu* [w:] *Ilustrowane prawo reklamy*, Warszawa 2020, LEX 2020.

409 Zob. *Raport Napoje alkoholowe w Polsce*, Nielsen 2018, <https://www.nielsen.com/wp-content/uploads/sites/3/2019/04/nielsen-alkoraport-report.pdf> [data dostępu: 09.01.2021].

410 J. Kiszka, *Po którym etapie produkcji cydru metodą tradycyjną należy naliczyć podatek akcyzowy?*, [w:] *Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP*, Nr 19/2019, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-19-2019/31/ [data dostępu: 04.01.2020].

rynku lokalnym. Sprzedaż produktu będzie odbywała się za pośrednictwem trzech kanałów dystrybucji: sklepów spożywczych, bezpośrednio u producenta (około 70% produkcji) oraz na stoiskach reklamowych na festynach i imprezach masowych (około 30% produkcji)⁴¹¹.

Przy wyżej wskazanych założeniach (stosując oczywiście pewną generalizację) rodzaj ponoszonych kosztów, jak i zysków małego przedsiębiorstwa produkującego cydr zobrazować można w sposób ukazany w Tabeli 1.

Tabela 1. Koszty i zyski z produkcji cydru

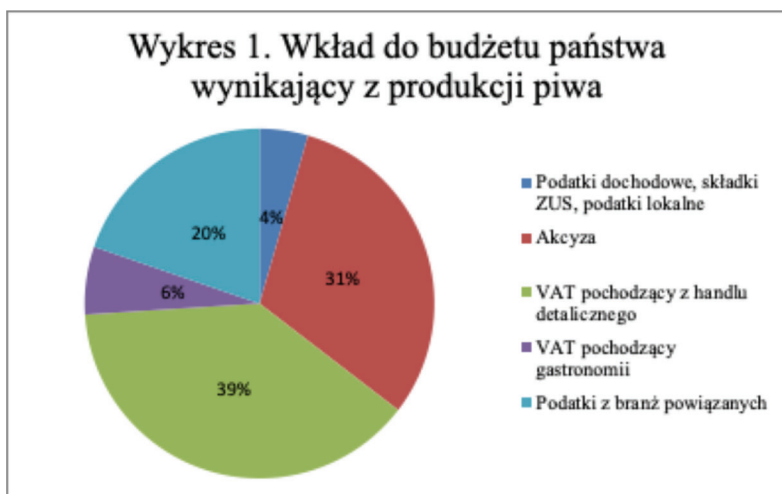
| Wyszczególnienie/Specification | Cena/ Price | Ilość/ Quantity | Wartość [zł]/ Value [PLN] |
|--|----------------|--------------------|------------------------------|
| Przychody ze sprzedaży/Revenues from sales | | | |
| Produkcja główna/Production home [l] | | 10 000 | 90 500 |
| Butelka 0,33 l sklep/producent [szt.]/Bottle 0,33 l shop/ manufactured [pcs.] | 3,00 | 10 000 | 30 000 |
| Butelka 0,33 l festyn [szt.]/Bottle 0,33 l picnic [pcs.] | 3,50 | 5 000 | 17 500 |
| Butelka 1 l sklep/producent [szt.]/Bottle 1 l shop/manufactured [pcs.] | 8,00 | 3 500 | 28 000 |
| Butelka 1 l festyn [szt.]/ Bottle 1 l picnic [pcs.] | 10,00 | 1 500 | 15 000 |
| Produkcja uboczna (wytloki)/Incidental production [kg] | 0,6 | 3 350 | 2 111 |
| Razem/Amount | | | 92 611 |
| Koszty bezpośrednie/Direct costs | | | |
| Razem surowiec/Amount materials | | | 15 000 |
| - surowiec (jabłka/gruszki)/Raw materials (apples/pears) [kg] | 1,34 | 10 000 | 13 400 |
| - drożdże [szt./l]/Yeasts [pcs./l] | 0,16 | 10 000 | 1 600 |
| Razem butelki/Amount bottles | | | 13 400 |
| - butelka 0,33 l [szt.]/bottle 0,33 l [pcs.] | 0,65 | 15 000,00 | 9 750 |
| - butelka 1 l [szt.]/bottle 1 l [pcs.] | 0,73 | 5 000,00 | 3 650 |
| Razem zakrętki i etykiety/Amount caps and labels | | | 6 750 |
| - zakrętki 0,33 l [szt.]/caps 0,33 l [pcs.] | 0,18 | 15 000 | 2 700 |
| - zakrętki 1 l [szt.]/caps 1 l [pcs.] | 0,41 | 5 000 | 2 050 |
| Etykiety [szt.]/labels [pcs.] | 0,10 | 20 000 | 2 000 |
| Razem koszty pozostałe/Amount other costs | | | 14 200 |
| Energia elektryczna/Electricity | | | 3 000 |
| Woda/Water | | | 500 |
| Transport/Transport | | | 1 000 |
| Akcyza/Excise | | | 9 700 |
| Koszty bezpośrednie ogółem/Total direct costs | | | 49 350 |
| Nadwyżka bezpośrednia z działalności/Gross Margin from operations | | | 43 261 |
| Koszty bezpośrednie na 1 litr [zł]/Direct costs per 1 liter [PLN] | | | 4,94 |
| Wskaźnik opłacalności/Profitability index [%] | | | 188 |
| Koszty pośrednie [% kosztów bezpośrednich]/Indirect costs [% of direct costs] | 15 | | 7 403 |
| Koszty ogółem/Total costs | | | 56 753 |
| Dochód z działalności z uwzględnieniem kosztów pośrednich/ Income from operations, including indirect costs | | | 35 858 |

Źródło: T. Filipiak, R. Biernat, *Produkcja...*, s. 71.

411 Zob. T. Filipiak, R. Biernat, *Produkcja cydru i perry na uproszczonych zasadach jako źródło dodatkowego dochodu w gospodarstwach sadowniczych*, [w:] *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, T. 12, Zeszyt 6, s. 71.

Po zliczeniu kosztów bezpośrednich produkcji cydru zauważyć można, że bezpośrednio koszt wyprodukowania 1 litra napoju wynosi około 4,94 zł. Podatek akcyzowy stanowi około 20% kosztów bezpośrednich (przy założeniu wytwarzaniu produktu o zawartości objętościowej alkoholu nieprzekraczającej 5%). Koszt surowców wykorzystywanych do przygotowania 1 litra cydru to zaś 1,50 (jabłka oraz drożdże).

Koszty produkcji piwa zależą od wykorzystanych surowców, są jednak co do zasady niższe, gdyż producenci mają zwiększoną możliwość manipulacji składem oraz dodatkami. Przeciętnie koszt wytworzenia 1l piwa oscyluje wokół kwoty 1,60 zł, jednak wartość ta może ulegać modyfikacjom, w zależności od składu napoju. W związku z dużą produkcją udział dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego jest wysoki – w roku 2018 wyniósł 823 mln euro, co stanowiło 35,95% dochodów Skarbu Państwa z tytułu podatków od rynku piwa⁴¹² (w tym czasie stawka akcyzy była niższa niż obecnie i wynosiła 7,79 zł na 1 stopień Plato⁴¹³). Procentowy wkład poszczególnych podatków płaconych z tytułu produkcji piwa do budżetu krajowego, przy uwzględnieniu procentowego udziału poszczególnych podatków w całym dochodzie zaprezentowany jest na Wykresie 1.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Infografika – polska branża piwowarska*, Związek Browary Polskie, 2018.

412 Zob. Key figures. Poland 2018, The Brewers of Europe 2018, https://brewersofeurope.org/site/countries/figures.php?doc_id=687 [data dostępu: 09.01.2021].

413 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626).

6. Aktualny obraz rynku piwa i cydru w Polsce

6.2. Rynek piwa w Polsce

Polski rynek piwa przez ostatnie lata podlegał procesowi systematycznego wzrostu. Podkreśla się, że stał się on praktycznie „nasycony” i najprawdopodobniej coraz mniej przedsiębiorców będzie zainteresowanych otwieraniem działalności produkcyjnej w tym zakresie⁴¹⁴. Istotnym jest, że składa się on ze zróżnicowanych rodzajów produkcji:

- Rynku opartego na działaniu 4 największych grup piwowarskich (około 90% rynku piwowego), który charakteryzuje się właściwościami typowymi dla klasycznego oligopolu (rodzaju niedoskonałej konkurencji)⁴¹⁵;
- Rynku opierającego się na mniejszych browarach;
- Rynek piw rzemieślniczych – który zyskuje coraz większe grono konsumentów.

W związku z wyższą jakością produktu, w 2019 roku stanowił on około 0,5% całego rynku piwowarskiego⁴¹⁶. W związku z małą produkcją można przyjąć, że funkcjonuje on w postaci konkurencji.

Największa część rynku piwowarskiego znajduje się pod kontrolą 4 grup: Carlsberg, Kompania Piwowarska, Grupa Żywiec oraz Van Pur⁴¹⁷. W związku z modelem niedoskonałej konkurencji producenci ci opracowują pewien sposób kooperacji, co do ustalania cen. W przypadku krajowego rynku, w celu optymalizacji działań operacyjnych browary te przyjęły model Bertranda⁴¹⁸, tj. model wspólnego ustalania cen (zmowa cenowa) - każdy z producentów wybiera cenę sprzedaży swoich towarów na takim poziomie, aby maksymalizować zyski przy danych oczekiwaniach decyzji konkurentów⁴¹⁹. W związku z tym grupy te zapewniają sobie stabilną pozycję na rynku, która w połączeniu z niską elastycznością popytu⁴²⁰ daje tym producentom wyraźną przewagę konkurencyjną nad mniejszymi podmiotami.

Piwa rzemieślnicze wytwarzane są przez małych przedsiębiorców. Co istotne, pomimo wyższych kosztów produkcji i mniejszego zaawansowania technologicznego⁴²¹, które warunkują wyższą cenę produktu (w związku z czym podatek akcyzowy nie stanowi

414 Zob. K. Klimek, *Ewolucja...*, s. 117.

415 Zob. Tamże, s. 121.

416 Zob. *Raport z działalności browarów zrzeszonych w Polskim Stowarzyszeniu Browarów Rzemieślniczych w 2019 roku*, Polskie Stowarzyszenie Browarów Rzemieślniczych, s. 10.

417 Zob. *Podsumowanie analizy wybranych wskaźników wpływu przemysłu piwowarskiego na polską gospodarkę i otoczenie*, Raport Deloitte dla Browary Polskie, s. 14.

418 Zob. K. Klimek, *Ewolucja ...*, Str. 119

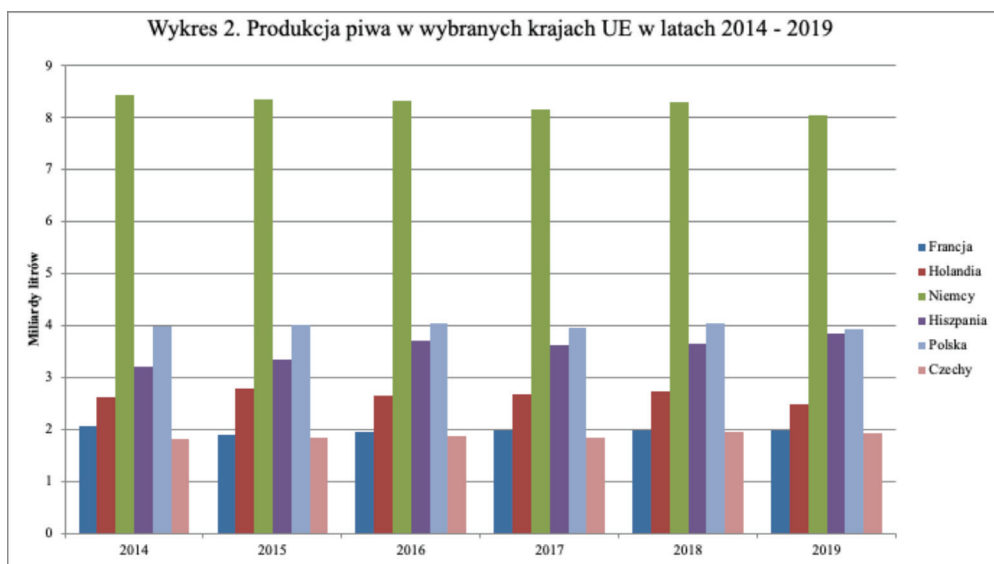
419 Zob. H. Varian, *Intermediate...*, s. 512.

420 tj. „(...) stosunek procentowej zmiany ilości konsumowanego dobra do procentowej zmiany jego ceny”, J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wyd. 3, R. Rapacki (red. przekładu), Warszawa 2004, s. 595.

421 Zob. *Raport...*, s. 11.

czynnika determinującego różnice w cenie w porównaniu z rynkiem oligopolu piwnego), popyt na te produkty rośnie. Z powyższych danych wysnuć można wniosek, że dochodzi do zmiany modelu konsumpcji, w którym nabywcy preferują wyższej jakości produkty. Należy jednak nadmienić, że za rosnącym sukcesem rynku stała również jego intensywna promocja i obecność na festiwalach i innych wydarzeniach⁴²².

Warto zaznaczyć, że Polska w roku 2018 zajmowała trzecie miejsce w produkcji piwa w Unii Europejskiej (co stanowiło 10% ogólnej produkcji napoju przez wszystkie kraje członkowskie)⁴²³. Wykres 2. prezentuje rozwój produkcji piwa w Polsce w porównaniu z wybranymi krajami UE.



Źródło: Opracowanie własne w oparciu o Eurostat, *Sold production, exports and imports by PRODCOM list (NACE Rev. 2) - annual data [DS-066341]*, <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>, [data dostępu: 05.01.2021].

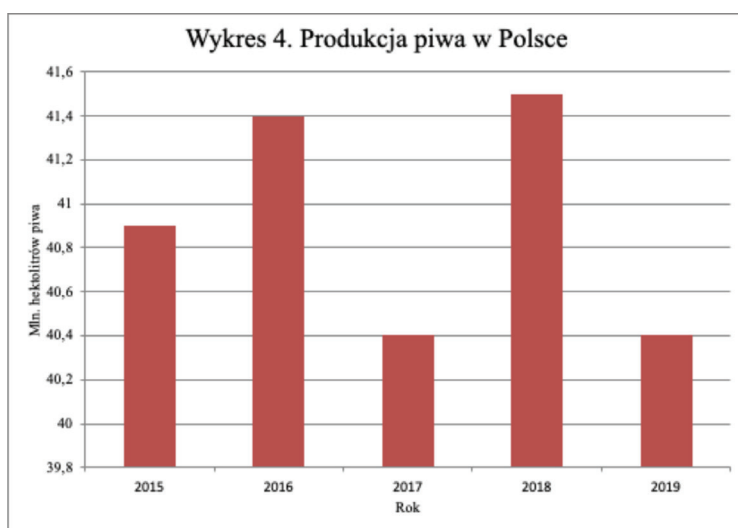
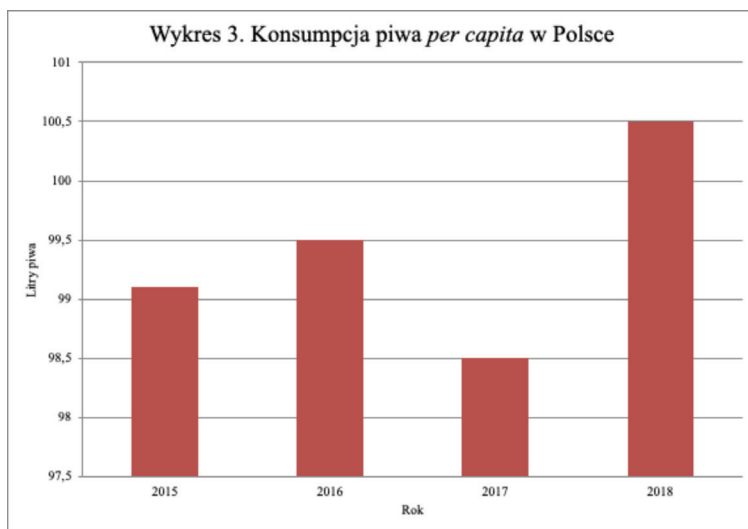
Ponadto „piwo jest obecne w ok. 80% placówek gastronomicznych i generuje 4,5 mld zł obrotu w tym sektorze (ok. 15% obrotów ogółem)”⁴²⁴.

422 Tamże, s. 10.

423 Zob. Eurostat 2020, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/EDN-20190802-1>[data dostępu: 09.01.2021].

424 Zob. *Branża piwowarska i sektory powiązane wobec pandemii COVID-19*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2020.

Zmiany i trendy w konsumpcji oraz produkcji piwa w Polsce prezentują wykresy 3. oraz 4.:



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Infografika - Międzynarodowy Dzień Piwa i Piwowara (7.08.2020), GUS 2020.

Polska ma największą w Europie powierzchnię sadów jabłoniowych, w 2017 roku było to 34% powierzchni wszystkich plantacji jabłek w Unii Europejskiej⁴²⁵. Jabłka te w wielu przypadkach importuje się do innych krajów, w tym m.in. na potrzeby produkcji cydru. W rodzimym kraju sam rynek produkcyjny, pomimo początkowego rozwoju, w ostatnich

⁴²⁵ Zob. *Two-thirds of the EU's fruit plantation area is concentrated in Spain, Italy and Poland*, Eurostat 2019, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9603938/5-21022019-AP-EN/826b6eac-e1ce-43d2-816e-062b0be9859f> [data dostępu: 09.01.2021].

latach doświadczył wyraźnych spadków, powiązanych między innymi z pojawieniem się wielu smakowych alternatyw piwnych⁴²⁶.

Na polskim rynku cydr produkowany jest przez różnej wielkości podmioty. Występują zarówno mali, lokalni producenci (Chyliczki, Ignaców), które wytwarzają produkt o charakterze rzemieślniczym. Jednym z większych producentów jest grupa Ambra, która w swoim portfelu posiada markę „Cydr Lubelski”. Z raportów finansowych tego producenta, zajmującego się produkcją zróżnicowanej gamy alkoholi, wynika, że cydr był jedyną kategorią, która wykazała spadek na polskim rynku, gdzie wolumen sprzedaży obniżył się o 20,3% w roku 2018/2019. Przychody netto spółki z tytułu sprzedaży cydru rokrocznie spadają, począwszy od 2015 r. (w roku 2017/18 wynosiły 28 mln zł, w 2018/19 25,7 mln zł; w samym 2017 roku wartość sprzedaży wyniosła o 11% mniej niż w poprzednim roku)⁴²⁷. Sami producenci problemy te uzasadniają występowaniem zjawisk opisywanych w poprzednich częściach pracy (nieproporcjonalne opodatkowanie akcyzą, rywalizacja ze strony aromatyzowanych i smakowych piw, brak możliwości reklamy).

7. Wnioski i rekomendacje

W oparciu o zawartą w pracy analizę, dojść można do następujących konkluzji:

- Piwo jabłkowe, czy też piwo o aromacie jabłkowym oraz cydr mogą być traktowane jako bardzo bliskie substytuty, w związku z niskim poziomem dywersyfikacji produktu, podobną objętością butelek, w jakiej są sprzedawane i niemal tożsamym przeznaczeniem (funkcja napoju „festiwalowego”, konsumowanego przeważnie podczas nieformalnych imprez i okazji. W związku z tym, że zróżnicowane opodatkowanie podatkiem akcyzowym oraz nałożenie w ustawach innego obowiązku co do zawartości napoju wpływa na cenę produktów, czyniąc cydr dobrem droższym, konsumenci w naturalny sposób dążyć będą do kupowania produktu tańszego, maksymalizując tym samym swoje możliwości nabywcze oraz „użyteczność”⁴²⁸;
- Powyższe zjawisko zarysowuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do faktu rosnącego popytu na niskoprocentowe napoje alkoholowe. Ponieważ cydr nie może posiadać mniej niż 1,2% alkoholu, to znajduje się w gorszej pozycji niż piwo;
- Pomimo iż wyższa cena cydru jest nie tylko sprzężona z wyższymi kosztami akcyzy ale i większą jakością, konsumenci nie są tego w wielu przypadkach świadomi, w związku z agresywną polityką reklamową stosowaną przez producentów smakowych piw,

426 Zob. Grupa AMBRA Raport roczny 2017/ 2018 oraz Grupa AMBRA Raport roczny 2018/2019.

427 Zob. Tamże.

428 Jest to pojęcie tzw. ekonomii dobrobytu (R. Stiglitz, s. 112), definiowane w uproszczeniu jako: subiektywna przyjemność, satysfakcja czy zadowolenie wynikające z konsumowania dóbr (Zob. *Makro- i mikroekonomia*, S. Marciniak (red.), Warszawa 2013, s. 256)

w połączeniu z brakiem możliwości reklamy dla tego napoju. Możliwość reklamy jest jednym z czynników zapewniających piwu siłę rynkową, w ramach której producenci ustalają ceny konkurencyjne dla innych substytutów alkoholowych, które nie mogą podjąć się sprzedaży w tej cenie, gdyż skutkowałoby to dla nich ujemną rentownością produkcji⁴²⁹;

- Możliwość zyskania większej części rynku wiąże się ze zdolnością do dyferencjacji produktu, w celu zwiększenia jego atrakcyjności (które to zjawisko zachodzi w innych krajach UE). W Polskich regulacjach alternatywa taka, w związku z regulacjami, staje się zyskowna tylko dla piwa, a dla niektórych jego substytutów jest legalnie niedozwolona.

Pomimo powyższych barier rozwoju warto zauważyć, iż współcześni konsumenci, szczególnie osoby młode, o ile zapewniony zostanie im odpowiedni kontakt z produktem, wykazują wyższą chęć doświadczania nowych produktów, reprezentujących ponadprzeciętną jakość. Warto jednak zaznaczyć, iż współczesny nabywca wysoko ceni również możliwość realnego wyboru i bogatej oferty, która jest w stanie zaspokoić różnorakie potrzeby odbiorcy dobra. Dlatego też zarówno promocja, jak i dyferencjacja wpływają znacząco na kształtowanie się postaw konsumenckich w czasach, gdy rynek osiągnął już quasi-nasylenie.

W celu wykorzystanie potencjału, jaki stanowią tzw. inne napoje fermentowane (potencjał ten wyraźnie urzeczywistnia się w danych statystycznych dotyczących innych krajów Europy), rozsądnym działaniem wydawałoby się umożliwienie takim produktom większej partycypacji na rynku, poprzez umożliwienie zwiększenie kompetetywności produktów. O ile zero procentowa stawka podatku akcyzowego stanowiłaby znaczące wsparcie, gdyż wpływałaby znacząco na zmniejszenie kosztów produkcji, to również inne, mniej radykalne rozwiązania mogłyby stanowić podstawę do zwiększenia udziału niskoalkoholowych napojów z owoców na rynku alkoholi. Znaczący, choć mało kosztowny krok stanowiłoby umożliwienie aromatyzowania cydru lub tworzenia mieszanek z innymi owocami. Ponadto możliwość reklamy (warto zaznaczyć, że piwa smakowe o takiej samej objętości alkoholu posiadają taki przywilej) stanowiłaby źródło promocji napoju.

Rozważeniu należałoby również poddać znaczący „przeskok”, jaki dzieli wysokość podatku akcyzowego na cydr powyżej 5%. Tak duża różnica w stawce liczonej na hektolitr wpływa negatywnie na możliwość zróżnicowania produktu.

Chociaż cydr, w związku z niską popularnością wynikającą z historycznej tradycji spożywania innych alkoholi w Polsce ma nikłe szanse na realne konkurowanie z piwem, to, w związku z cechami, które nie tylko nie wpływają na znaczące rozbieżności między

429 Zob. H. Wnorowski, *Podatek akcyzowy od wyrobów spirytusowych w Polsce. Testowanie krzywej Laffera*, Warszawa 2010, s. 174-175.

charakterem i przeznaczeniem produktów, lecz w wielu przypadkach determinują jego unikatową jakość, powinien uzyskać przyzwolenie, na możliwość podjęcia realnej próby konkurencji z innymi napojami, gdyż nie wykazuje żadnych właściwości, które sprawiałby, że jego produkcja powinna być celowo ograniczana.

Bibliografia

Branża piwowarska i sektory powiązane wobec pandemii COVID-19, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2020.

Cydr w polityce gospodarczej i fiskalnej państwa, Surdej A. (red.), [w:] Opinie Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2014.

Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE. L. z 1992 r. Nr 316, str. 21 z późn. zm.).

Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE. L. z 1992 r. Nr 316, str. 21 z późn. zm.).

European Cider Trends 2020, The European Cider & Fruit Wine Association, Bruksela 2020, https://aicv.org/files/attachments/407/AICV_Cider_Trends_2020.pdf [data dostępu: 02.01.2021].

Excise duty tables. Part I - Alcoholic Beverages, Komisja Europejska 2020, http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.html [data dostępu: 09.01.2021].

Filipiak T., Biernat R., *Produkcja cydru i perry na uproszczonych zasadach jako źródło dodatkowego dochodu w gospodarstwach sadowniczych*, [w:] Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, T. 12, Zeszyt 6.

Grupa AMBRA Raport roczny 2017/ 2018.

Grupa AMBRA Raport roczny 2018/2019.

Grzybczyk K., *Ilustrowane prawo reklamy*, Warszawa 2020.

Infografika - Międzynarodowy Dzień Piwa i Piwowara (7.08.2020), GUS 2020, <https://stat.gov.pl/infografiki-widzety/infografiki/infografika-miedzynarodowy-dzien-piwa-i-piwowara-7-08-2020,58,3.html>. [data dostępu: 09.01.2021].

Infografika - polska branża piwowarska, Związek Browary Polskie, 2018, <https://www.browary-polskie.pl/wp-content/uploads/2020/06/Infografika-polska-branz%CC%87a-piwowarska.pdf> [data dostępu: 09.01.2021].

Infografika. Polska branża piwowarska, Związek Pracodawców Przemysłu Piwowarskiego – Browary Polskie, 2020, <https://www.browary-polskie.pl/infografika-polska-branz%CC%87a-piwowarska/> [data dostępu: 02.01.2021].

Jendraszczyk M., *Określenie podstawy opodatkowania w przypadku ekstraktu brzożki podstawowej*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP, Nr 23/2020, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-23-2020/20/ [data dostępu: 02.01.2021].

Key figures. Poland 2018, The Brewers of Europe 2018, https://brewersofeurope.org/site/countries/figures.php?doc_id=687 [data dostępu: 09.01.2021].

Kiszka J., *Po którym etapie produkcji cydru metodą tradycyjną należy naliczyć podatek akcyzowy?*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP , Nr 19/2019, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-19-2019/31/ [data dostępu: 04.01.2020].

Klimek K., *Ewolucja rynku piwa w Polsce*, 2014, Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu 2014, T. 16 , Z. 2, s. 119.

Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym, Modzelewski W. (red.), Wyd. 4, Warszawa 2015.

Kontrola chemiczno-techniczna produkcji słodu i piwa, praca zb., Wydawnictwo Przemysłu Lekkiego i Spożywczego, Warszawa 1959.

Linka R., *Wyższa akcyza na piwa smakowe*, [w:] Serwis Doradztwo Podatkowego ISP, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/wyzsza-akcyza-na-piwa-smakowe/> [data dostępu: 04.01.2020].

Lipnicki A., *Podstawa opodatkowania w przypadku piwa*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP, Nr 30/2020, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-30-2020/15/

Lipnicki A., *Podstawa opodatkowania w przypadku piwa*, [w:] Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP, Nr 30/2020, https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-30-2020/15/ [data dostępu: 02.01.2021].

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Wyd. 11, Warszawa 2019.

OECD Health Statistics 2020 Definitions, Sources and Methods, OECD, <https://www.oecd.org/els/health-systems/Table-of-Content-Metadata-OECD-Health-Statistics-2020.pdf> [data dostępu: 09.01.2021].

Peitz M., *Consumer heterogeneity and market imperfections*, [w:] Working Papers. Serie AD 1998-16, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas 1998.

Podsumowanie analizy wybranych wskaźników wpływu przemysłu piwowarskiego na polską gospodarkę i otoczenie, Raport Deloitte dla Browary Polskie, <http://browary-polskie.pl/wp-content/uploads/2018/11/Raport-Deloitte.pdf> [data dostępu: 09.01.2021].

Raport Napoje alkoholowe w Polsce, Nielsen 2018, <https://www.nielsen.com/wp-content/uploads/sites/3/2019/04/nielsen-alkoraport-report.pdf> [data dostępu: 09.01.2021].

Raport z działalności browarów zrzeszonych w Polskim Stowarzyszeniu Browarów Rzemieślniczych w 2019 roku, Polskie Stowarzyszenie Browarów Rzemieślniczych, https://www.psbr.eu/resources/PSBR_Raport6.7.pdf [data dostępu: 09.01.2021].

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa (Dz. U. Nr 32, poz. 224).

Sold production, exports and imports by PRODCOM list (NACE Rev. 2) - annual data [DS-066341], Eurostat, <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>, [data dostępu: 05.01.2021].

Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Wyd. 3, R. Rapacki (red. przekładu), Warszawa 2004

Two-thirds of the EU's fruit plantation area is concentrated in Spain, Italy and Poland, Eurostat 2019, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9603938/5-21022019-AP-EN/826b6eac-e1ce-43d2-816e-062b0be9859f> [data dostępu: 09.01.2021].

Ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrotie tymi wyrobami i organizacji rynku wina (Dz. U. z 2020 r. poz. 1891).

Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U.2019.0.2277).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722 z późn. zm.) oraz (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626).

Varian H., *Intermediate Microeconomics: A Modern Approach: Ninth International Student Edition*, New York, 2004.

Wąsowska K. , Góra D., Tatała M., *Regulacje prawne ograniczają opłacalność produkcji cydru w Polsce*, [w:] Analiza Forum Obywatelskiego Rozwoju, Nr 15/2016, <https://for.org.pl/pl/a/4175,analiza-152016-regulacje-prawne-ograniczaja-oplacalnosc-produkcji-cydru-w-polsce> [data dostępu: 09.01.2021].

Wnorowski H., *Podatek akcyzowy od wyrobów spirytusowych w Polsce. Testowanie krzywej Laffera*, Warszawa 2010.

Paulina Białek, studentka

Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Podatek cukrowy w innych państwach

Referat poświęcony jest tematyce podatku cukrowego w innych państwach.

We wstępie przedstawię definicję podatku, a także ogólne argumenty, którymi posługują się zwolennicy i przeciwnicy. Następnie przejdę do części głównej, gdzie dokładnie przeanalizuję sytuację związaną z opodatkowaniem w państwach takich jak Wielka Brytania, Dania oraz Singapur. W podsumowaniu dokonam krytycznej oceny podjętych działań, ich skutków i efektywności.

Wstęp

Podatek cukrowy to podatek akcyzowy obejmujący napoje bezalkoholowe (np. gazowane napoje bezalkoholowe, napoje energetyczne) bądź inne produkty z wysoką zawartością cukru. Celem podatku jest zmniejszenie konsumpcji, a co za tym idzie – zapobieżenie chorobom cywilizacyjnym, które bardzo często związane są ze zbyt dużym spożyciem tego surowca.

Nadmierna konsumpcja cukru prowadzi do problemów zdrowotnych, takich jak cukrzyca, próchnica, otyłość oraz choroby pokrewne. Według danych Światowej Organizacji Zdrowia, w 2016 r. ponad 1,9 miliarda dorosłych miało nadwagę, a ponad 650 milionów było otyłych. To niemalże trzy razy więcej niż jeszcze 40 lat temu.⁴³⁰ Z kolei liczba osób chorych na cukrzycę wzrosła ze 108 milionów w 1980 roku do 422 milionów w 2014 roku.⁴³¹ Natomiast próchnica jest najczęstszą przewlekłą chorobą występującą na świecie.⁴³² Nie ulega wątpliwości, że sytuacja pogarsza się z roku na rok, co ma negatywny wpływ nie tylko na pojedyncze jednostki, ale również na całe społeczeństwa. Jako skutki można wskazać skracającą się długość życia, rosnące koszty opieki zdrowotnej i malejącą produktywność.

Co gorsza, społeczeństwo pozbawione jest świadomości na temat ilości spożywanego cukru. Wynika to z „ukrywania” tego surowca w produktach, które nie są

430 World Health Organization, Obesity and overweight, <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>> [dostęp 3.01.2020]

431 World Health Organization, Diabetes, <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/diabetes>> [dostęp 3.01.2020]

432 The Telegraph, The sugar tax saves lives, <<https://www.telegraph.co.uk/global-health/science-and-disease/sugar-tax-saves-lives-britain-should-stay-right-side-history/>> [dostęp 3.01.2020]

kojarzone ze słodyczami, np. nabiał. To z kolei prowadzi do braku informacji po stronie klientów i podejmowania nieświadomych decyzji.

Z wielu badań wynika, że duża ilość przyjmowanego każdego dnia cukru pochodzi ze słodkich napojów bezalkoholowych (ang. Sugar-Sweetened Beverages – SSB) i to one stają się głównym wrogiem w walce rządów z nadmierną ilością cukru. Napoje te dostarczają pustych kalorii, jednocześnie będąc bardzo ubogie w wartościowe składniki odżywcze. Ponadto analizy wykazały, że konsumenci wcale nie jedzą mniej w ramach rekompensaty za spożyte kalorie pochodzące ze słodkich napojów bezalkoholowych. To w konsekwencji prowadzi nie tylko do szybkiego wzrostu wagi czy rozwoju próchnicy, ale także – dzięki cukrowi wykorzystywanemu do aromatyzowania napojów – do 20% wzrostu ryzyka cukrzycy typu 2. Dodatkowo, regularne spożywanie SSB może mieć niekorzystny wpływ na preferencje smakowe. Dla dzieci przyzwyczajonych do słodkiego smaku, produkty takie jak woda i warzywa wydają się niesmaczne, co w długim okresie czasu prowadzi do złej jakościowo diety.

Wśród zalet podatku wymienia się również zwiększenie przychodów budżetowych, które z kolei mogą zostać wykorzystane na finansowanie opieki zdrowotnej bądź edukacji na temat zdrowego odżywiania. Ponadto podatek od cukru jest dobrą zachętą dla firm, aby dostarczały zdrowsze produkty. To z kolei spowoduje zmianę podaży na produkty o obniżonej zawartości cukru i adekwatnie – zmianę konsumpcji.

Poza zwolennikami istnieją również przeciwnicy, którzy argumentują, że podatek jest regresywny i zwiększy wydatki osób o niskich dochodach. Dodatkowo podnosi się, że rząd nie ma prawa oceniać stylu życia ludzi i wpływać na wzorce konsumenckie. Część krytyków uważa nawet, że ten rodzaj regulacji nie jest najlepszą metodą ograniczania spożycia cukru i że lepszy efekt można osiągnąć dzięki kampaniom edukacyjnym i zakazom reklamy dla szkodliwych produktów.

Wydaje się, że podatek od cukru przynosi korzyści gospodarcze, społeczne oraz osobiste poprzez zachęcanie do zdrowszej diety, a z drugiej strony zwiększanie wpływów budżetowych, które można przeznaczyć na walkę z chorobami cywilizacyjnymi. Potencjalnym przegranym jest przemysł napojów bezalkoholowych, który odnotuje spadek popytu i zostanie zmuszony do wytwarzania produktów o obniżonej zawartości cukru.

Problematyka podatku cukrowego przewija się w historii od stuleci. Po raz pierwszy uchwalenia ustawy cukrowej (tzw. Sugar Act) podjął się Parlament Brytyjski w 1764 r. Dotyczyła ona zmniejszenia podatku na melasę, importowaną do Ameryki z niebrytyjskich wysp cukrowych.⁴³³ To co prawda inna sytuacja, aczkolwiek pokazująca, że opodatkowaniem

433 Wikipedia, Ustawa o cukrze, https://pl.wikipedia.org/wiki/Ustawa_o_cukrze [dostęp 3.01.2020]

tego surowca interesowano się już setki lat temu. Jednakże rzeczywisty rozwój podatku w formie jaką znamy dzisiaj, rozpoczął się w ostatniej dekadzie. Jako przełom można uznać publikację Światowej Organizacji Zdrowia pt. "Global Action Plan for the Prevention and Control of Noncommunicable Diseases 2013–2020", która za cel stawia sobie redukcję cukru. Dodatkowo, obserwatorzy branży spożywczej nazwali rok 2016 „rokiem podatku od cukru”, co było skutkiem wzmożonych obaw społecznych dotyczących nadmiernego spożycia tego surowca. Za inicjatywą wstawili się sławni szefowie kuchni, wpływowe osoby z mediów społecznościowych, a także władze krajowe i lokalne w różnych częściach świata. Obecnie podatek cukrowy jest już zjawiskiem rozwiniętym na skalę globalną, aczkolwiek warto zaznaczyć, że jego prekursorem były rynki wschodzące, takie jak Meksyk, Chile, Dominikana, Barbados.

Na dzień dzisiejszy opodatkowanie obejmuje w sumie ponad 40 państw, stanów i miast – w tym 11 państw europejskich.⁴³⁴ Warto przyjrzeć się jak sytuacja wygląda na poszczególnych kontynentach. Jako dobry przykład może posłużyć Wielka Brytania, która wprowadziła podatek oraz Singapur – lider regionu Azji Południowo-Wschodniej, gdzie debata na temat wprowadzenia opodatkowania toczy się już od kilku lat, a na razie zdecydowano się na podjęcie innych kroków.⁴³⁵ Z kolei odmienna sytuacja dotyczy Danii, gdzie podatek zniesiono. Jakie motywacje i doświadczenia stoją za poszczególnymi rządami państw, które prowadzą do takich, a nie innych decyzji w kwestii podatku cukrowego?⁴³⁶

Rozwinięcie

1.1 Problematyka podatku cukrowego w Wielkiej Brytanii⁴³⁷

W Anglii otyłość rozpowszechniona jest zarówno u dzieci, jak i u dorosłych. Prowadzi ona do szeregu problemów społecznych i zdrowotnych, pociągając za sobą skutki ekonomiczne, takie jak koszty dla Państwowej Służby Zdrowia (ang. National Health Service). Ponadto zwiększone spożycie cukru powoduje próchnicę zębów, co również jest powszechne u dzieci w Anglii i generuje koszty nie tylko dla państwa, ale także dla rodzin.

434 Kerry, The State of Sugar and Health Taxes Around The World, <<https://www.kerry.com/insights/kerrydigest/2018/the-state-of-sugar-and-health-taxes-around-the-world>> [dostęp 4.01.2020]

435 The Straits Times, War on diabetes: Unhealthy label for high-sugar drinks, total ban on ads to be introduced in Singapore, <<https://www.straitstimes.com/singapore/health/high-sugar-drinks-to-carry-unhealthy-label-on-pack-advertisements-banned-next-year>> [dostęp 4.01.2020]

436 Kerry, The State of Sugar and Health Taxes Around The World, <<https://www.kerry.com/insights/kerrydigest/2018/the-state-of-sugar-and-health-taxes-around-the-world>> [dostęp 4.01.2020]

437 Public Health England, Sugar Reduction: Achieving the 20%, A technical report outlining progress to date, guidelines for industry, 2015 baseline levels in key foods and next steps, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/604336/Sugar_reduction_achieving_the_20_.pdf> [dostęp 4.01.2020]

W październiku 2015 r. Public Health England (PHE) opublikował raport pt. „Redukcja cukru: dowody działania” (ang. ‘Sugar Reduction: The evidence for action’), w którym wskazano potencjalne działania mające na celu zmniejszenie spożycia cukru. Jednym z nich było wprowadzenie szerokiego, ustrukturyzowanego i przejrzystego monitorowanego programu stopniowej redukcji cukru w codziennej żywności oraz napojach we wszystkich sektorach przemysłu spożywczego (detaliści, producenci, a także podmioty spoza sektora domowego, takie jak kawiarnie, restauracje, bary szybkiej obsługi). Rekomendację wzorowano na brytyjskim programie redukcji soli, który odniósł sukces w ograniczeniu spożycia tego surowca nawet o 11%. Fenomen ten został opisany przez Światową Organizację Zdrowia jako wiodąca inicjatywa adresująca globalny problem.

W sierpniu 2016 r. rząd przedstawił politykę dotyczącą ograniczenia częstotliwości występowania otyłości u dzieci: „Otyłość dziecięca: plan działania” (ang. „Childhood obesity: a plan for action”). Nowe podejście obejmowało uruchomienie przez PHE programu ustrukturyzowanej i ściśle monitorowanej redukcji cukru oraz szerszą formułę w postaci wartości kalorycznej, ilości zawartej soli oraz tłuszczów nasyconych. Jako kolejny krok zapowiedziano wprowadzenie podatku od napojów bezalkoholowych, którego opracowaniem zajęło się Ministerstwo Skarbu Państwa.

Nowy program definiuje pojęcie cukier jako skrót terminu „wolne cukry”, które z kolei zostały opisane przez Naukowy Komitet Doradczy ds. Żywienia (SACN). Obejmuje to wszystkie cukry dodane do żywności oraz naturalnie występujące w sokach owocowych, syropach i miodzie. Natomiast wykluczone zostały te naturalnie obecne w nienaruszonych owocach i warzywach lub w mleku i nabiale. Program redukcji cukru ma skupiać się na wartościach łatwo mierzalnych, dlatego zdecydowano o posługiwaniu się sumą cukrów istniejących i dodanych, czyli tzw. cukry całkowite. Ponadto celem programu jest ograniczenie występowania wolnych cukrów / cukrów dodanych przy jednoczesnym zachowaniu obecnego poziomu cukrów naturalnie występujących np. w owocach, a co za tym idzie w produktach przetworzonych, takich jak np. jogurty owocowe. Z tego względu nie zaleca się zmniejszenia ilości obecnych składników, w celu osiągnięcia obniżki cukru całkowitego, co w tym przypadku pochodziłoby z obniżenia zawartości cukru naturalnie występującego (np. zmniejszenie ilości owoców w jogurtach, a tym samym zmniejszenie całkowitej ilości cukru). Do cukrów dodanych zaliczamy wszystkie cukry proste oraz disacharydy, tj. cukier trzcinowy, cukier brązowy, sacharoza krystaliczna, cukier inwertowany, dekstroza, melasa, cukry w miodzie, melasie i syropach (np. syrop słodowy, owocowy, ryżowy, kukurydziany, kukurydziany o wysokiej zawartości fruktozy, klonowy, glukozowy, glukozo-fruktoza, fruktoza, sacharoza, glukoza, laktoza, hydrolizowana laktoza i galaktoza), cukry w nektarach (np. nektar z kwiatów orzecha kokosowego, nektar

daktylowy, nektar z agawy), cukry w niesłodzonych sokach owocowych oraz koncentracie soku owocowego, jak również cukry w przecierach owocowych i dżemie. Natomiast cukry naturalnie obecne w produktach mlecznych, zbożach, ziarnach, orzechach, nasionach oraz świeżych, suszonych i innych przetworzonych owocach (z wyłączeniem soków i przecierów) nie są uważane za wolne/dodane cukry. Podobnie substancje, które nie są objęte definicją cukru, a tym samym niewliczane do wartości odżywczej produktu – np. oligofruktoza czy poliole.

Nowa polityka brytyjskiego rządu dotyczy każdego sektora przemysłu spożywczego – tj. detalistów, producentów oraz tzw. „jedzenia poza domem”, do którego wliczamy kawiarnie, restauracje i bary szybkiej obsługi. Wyznaczono cel zmniejszenia ogólnej zawartości cukru w produktach spożywczych, co ma doprowadzić do 5% zmniejszenia ogólnego spożycia cukru przez dzieci w pierwszym roku programu (tj. do sierpnia 2017 r.), a następnie do 20% redukcji w ciągu kolejnych 4 lat (do 2020 r.). Rezultaty można osiągnąć na trzy sposoby: poprzez zmianę składu produktów (1), zmniejszenie ilości kalorii i /lub wielkości porcji, które najprawdopodobniej zostaną skonsumowane jednorazowo przez konsumenta (2) lub poprzez przesunięcie zakupów konsumenckich w kierunku produktów o niższej zawartości / bez dodatku cukru (3). Inicjatywa została opracowana we współpracy z sektorem spożywczym. Dogłębna analiza wykazała, że cel 20% redukcji do 2020 r. jest trudny, ale możliwy do osiągnięcia, a trzy powyżej wskazane mechanizmy dają wystarczającą elastyczność adresowanym podmiotom.

Krajowe badanie dotyczące diety i odżywiania (ang. National Diet and Nutrition Survey) wykazało, że żywność zawierająca najwięcej cukru, a tym samym będąca często konsumowana przez dzieci to: herbatniki, płatki śniadaniowe, ciastka, wyroby cukiernicze na bazie czekolady, lody, lizaki, sorbety, produkty poranne (ciasta, bułeczki, gofry), puddingi (w tym ciasta i tarty), słodczyce, słodkie pasty i sosy, a także dosładzane jogurty i twarogi. Wszystkie te produkty zostały objęte programem zwalczania otyłości u dzieci do 18 roku życia. Natomiast inicjatywa nie objęła słodkich napojów bezalkoholowych, gdyż te produkty postanowiono zaadresować w odrębnej regulacji.

Efekty programu mierzone są przy zastosowaniu średniej ważonej sprzedaży, którą oblicza się poprzez „ważenie” poziomu cukru w pojedynczych produktach oraz ich wolumenu sprzedaży. To oznacza, że dobrze sprzedający się produkt z wysoką zawartością cukru wpływa na wysoką średnią ważoną, zaś z kolei dobrze sprzedający się produkt z niską zawartością cukru prowadzi do niskiej średniej ważonej. Zastosowanie tego mechanizmu w szerokiej gamie żywności umożliwia przedsiębiorcom dalsze produkowanie/sprzedawanie niektórych produktów z dużą zawartością cukru, gdzie ograniczenia są trudniejsze bądź niemożliwe, ale przy jednoczesnej redukcji innych, aby

całościowa średnia ważona mieściła się w narzuconych normach.

Program stworzony w Wielkiej Brytanii jest pierwszą, tak powszechną i ustrukturyzowaną inicjatywą związaną z redukcją cukru. Co prawda dotyczy on osób do 18-go roku życia, aczkolwiek dorośli spożywają praktycznie te same potrawy, z jednym dodatkowym źródłem cukru jakim są napoje alkoholowe. Wydaje się więc, że program powinien przynieść korzyści dla całej rodziny, przyczyniając się do zmniejszenia otyłości zarówno wśród dzieci, jak i dorosłych. Efektem ubocznym będzie zmniejszenie nierówności zdrowotnych, gdyż największe spożycie cukru i za tym idąca otyłość, dotyczy głównie grup o niższych dochodach. Ponadto zaplanowano szeroką kampanię marketingową, która ma na celu uświadomienie konsumentom potrzeb i korzyści zdrowotnych płynących z mniejszego spożycia cukru. Wydaje się, że świadomość społeczna już istnieje, gdyż ankiety konsumenckie potwierdzają, że ludzie chcą produktów o niższej zawartości cukru i mniejszych porcjach. Dodatkowo pomocna jest aktualizacja nowych trendów oraz zmiana cateringu i sprzedaży żywności dla sektora publicznego, organizacji pozarządowych, uniwersytetów, szkół, przedszkoli i żłobków.

Powyżej opisany program to niejedyny krok jaki Wielka Brytania poczyniła w kierunku redukcji cukru. W 2016 r. George Osborne, ówczesny Minister Skarbu, oświadczył, że w ramach jego budżetu rząd wprowadzi brytyjski podatek od napojów bezalkoholowych, tzw. Soft Drinks Industry Levy (SDIL), a jego wdrożenie ma nastąpić 6-go kwietnia 2018 r. Ustalono okres 2 lat, w którym producenci mają przygotować się do opłaty poprzez zmianę napojów, zmniejszenie ich rozmiarów, usunięcie części produktów z rynku lub wprowadzenie nowych. Celem podatku jest wpłynięcie na zachowanie branży, dlatego dotyczy on zarówno producentów, jak i importerów napojów bezalkoholowych. To powoduje, że opłata ta jest inna od tej wprowadzanej w większości państw na świecie, bowiem nie powoduje ona bezpośrednio zwiększenia ceny dla konsumenta końcowego, co z kolei miałyby doprowadzić do zmniejszenia popytu. W przypadku brytyjskiego podatku, obowiązek uiszczenia opłaty dotyczy producentów i importerów i ma na celu zachęcenie do zmiany ustalania poziomów cukru. SDIL jest dwupoziomową opłatą: napoje powyżej 8g cukru na 100ml są pobierane według stawki 0,24 GBP za litr (wyższy poziom); od 5g do 8g cukru na 100ml, opłaty są pobierane według stawki 0,18 GBP za litr (niższy poziom). Napoje zawierające mniej niż 5g cukru na 100 ml nie są objęte opłatą. Napoje bezalkoholowe, które składają się w 100% z soków owocowych, co najmniej 75% mleka (lub zamiennika mleka), zawierają więcej niż 1,2% alkoholu (lub są zamiennikiem napojów alkoholowych) bądź są produkowane lub dystrybuowane przez producentów i importerów, których sprzedaż w Wielkiej Brytanii jest mniejsza niż 1 milion litrów rocznie, są zwolnione z SDIL niezależnie od zawartości cukru. Przedstawione powyżej stawki zostały ogłoszone w marcu 2016 r., ale

potwierdzone dopiero 27 lutego 2017 r. w oświadczeniu rządu dotyczącym budżetu.

W badaniu opublikowanym w styczniu 2020 r. na łamach portalu PLOS Medicine przedstawiono wnioski dotyczące korelacji pomiędzy wprowadzeniem podatku cukrowego, a zmniejszeniem odsetka napojów bezalkoholowych (w szczególności markowych) podlegających opłacie. Stało się tak, dzięki reakcji firm w postaci znacznego obniżenia poziomu cukru w tych produktach. Ponadto stwierdzono, że opłata wyrównawcza nie została bezpośrednio przeniesiona na konsumenta poprzez proporcjonalny wzrost cen napojów docelowych, ale wydaje się, że producenci i sprzedawcy detaliczni skorzystali z okazji, aby dokonać szerszej rewizji całej swojej oferty na rynku napojów bezalkoholowych. Na przykład nastąpiły zmiany zarówno w cenach, jak i ilości napojów. Tylko połowa opłaty od markowych napojów o wyższym poziomie podatku została przeniesiona na konsumentów, podczas gdy ceny odmian niskocukrowych również wzrosły, a ceny dla napojów pod marką własną o wyższym i niższym poziomie opłaty zbiegły się. Z analizy przedstawionej na portalu wynika, że producenci markowych napojów nie zareagowali na SDIL i nie zmienili rozmiarów swoich produktów. Jednak supermarkety dysponujące własnymi markami – już tak. Około 30% wzrostu ceny w przeliczeniu na wolumen napojów o niższych stawkach pod marką własną można wytłumaczyć zmniejszeniem rozmiarów produktów - przykład tzw. „kurczenia się”. Natomiast w wyniku wprowadzenia podatku cukrowego nie zaobserwowano zmian w szerokiej gamie napojów bezalkoholowych dostępnych dla konsumentów.

Wyniki analizy potwierdzają również, że SDIL ma obecnie zastosowanie tylko do niewielkiego odsetka napojów bezalkoholowych, które są dostępne na brytyjskim rynku spożywczym. Napoje kontrolne stanowią ponad jedną trzecią dostępnych napojów bezalkoholowych, a do lutego 2019 r. tylko z 15% napojów interwencyjnych pobierano podatek (pozostałe 85% miało poziom cukru poniżej progu objętego opłatą). Niższy próg opłaty cukrowej (5g na 100ml) ustalono na wyższym poziomie niż w większości jurysdykcji, które wprowadziły podatki od napojów cukrowych, a według danych portalu, w lutym 2019 r. 65% napojów kontrolnych zawierało ≥ 5 g cukru na 100ml. Po wdrożeniu SDIL zaobserwowano szczyt ilości napojów interwencyjnych o poziomie cukru między 4,5g a 5,0g na 100ml, co sugeruje, że wielu producentów zdecydowało się na zmianę składu tuż poniżej tego progu.

Drugi rozdział planu rządu brytyjskiego dotyczącego otyłości u dzieci wskazuje, że SDIL można rozszerzyć na napoje na bazie mleka. Analizy portalu zakładają, że jeśli producenci tych napojów zachowają się podobnie do producentów słodkich napojów bezalkoholowych, to rozszerzenie może spowodować obniżenie poziomu cukru. Biorąc pod uwagę przewagę napojów o zawartości cukru nieco poniżej 5g na 100ml oraz stopniowe

obniżanie dolnego progu cukru w ramach opłaty wyrównawczej, mogłoby to również przynieść korzyści dla zdrowia publicznego, co miało już miejsce we wprowadzonym wcześniej podatku od soli. Zaobserwowano również, że SDIL wiązało się ze wzrostem cen napojów nieukierunkowanych (napoje interwencyjne o zawartości cukru poniżej dolnego progu, np. warianty diety). Nie zaobserwowano tego wcześniej w przypadku innych podatków od słodkich napojów wdrożonych gdzie indziej, co sugeruje, że charakter opłaty (opłata nałożona na producentów i importerów w oparciu o zgłoszoną sprzedaż, a nie podatek akcyzowy od konsumentów) mogły szerzej wpłynąć na zachowanie branży.

Public Health England (PHE) wykorzystało dane dostarczone przez podmiot komercyjny na temat sprzedaży napojów bezalkoholowych w latach 2015–2018 i stwierdziło, że w tym okresie nastąpiło zmniejszenie o 29% średniej ważonej zawartości cukru w napojach. Odrębna analiza wykazała 30% spadek poziomu cukru ważonego sprzedażą w latach 2015–2018 przy użyciu zestawów danych niezależnych od PHE. Z kolei analiza portalu PLOS Medicine stwierdziła spadek o 2,13 g na 100 ml (2,08–2,18) w napojach interwencyjnych z powodu ogłoszenia i wdrożenia SDIL, co odnosi się do 38% redukcji w stosunku do średnich poziomów cukru w 2015 r.⁴³⁸

1.2 Problematyka podatku cukrowego w Danii

W Danii podatek od słodkich napojów bezalkoholowych obowiązywał od 1930 r. i wynosił 1,64 DKK na litr napoju. Jednakże w 2013 r. ogłoszono, że podatek ten zostanie zniesiony w 2014 r. Podwalin tej decyzji możemy doszukiwać się we wprowadzonym w 2011 r. podatku od tłuszczów nasyconych, który wywołał szereg skutków społecznych i gospodarczych, a tym samym wpłynął na zmianę polityki duńskiego rządu w kwestii podatków żywnościowych.

Duńska ustawa o podatku od tłuszczów nasyconych w niektórych produktach spożywczych (tzw. podatek od tłuszczu) została wprowadzona 17 marca 2011 r. i weszła w życie 1 października 2011 r. Ustawa wprowadziła opłatę od tłuszczów nasyconych w produktach, które są ich głównym źródłem, tj. masło, oleje jadalne, itp. Podatek wynosił 16 DKK (około 2 EUR) za 1 kg tłuszczów nasyconych zawartych w artykule spożywczym. Z ustawy wyłączono produkty spożywcze zawierające 2,3% lub mniej tłuszczów nasyconych (np. mleko). Ponadto producenci i importerzy z rocznym obrotem mniejszym niż 50,000 DKK (około 7,000 EUR) nie musieli rejestrować i płacić podatku.

Celem podatku było wpłynięcie na wzorce zakupowe konsumentów i poprowadzenie

438 PLOS Medicine, Impact of the announcement and implementation of the UK Soft Drinks Industry Levy on sugar content, price, product size and number of available soft drinks in the UK, 2015–19: A controlled interrupted time series analysis, <<https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1003025#sec019>> [dostęp 4.01.2020]

Duńczyków w kierunku zdrowszej, mniej tłustej żywności, zachęta do lepszych nawyków żywieniowych, a docelowo poprawienie stanu zdrowia obywateli. Nałożenie podatku na takie produkty jak mięso, pełnotłuste produkty mleczne, tłuszcze zwierzęce, oleje jadalne, margaryna, itp. miały zachęcić ludzi do wybierania produktów o niższej zawartości tłuszczów nasyconych, takich jak np. ser chudy zamiast tłustego. Idea stojąca za opłatą polegała na skorelowaniu wysokości podatku z ilością tłuszczów nasyconych zawartych w 1kg produktu. Oczekiwano zmniejszenia sprzedaży wskazanych produktów o około 3%, co z kolei miałyby zmniejszyć ryzyko chorób serca o 4,5%. Poza powodami zdrowotnymi, wprowadzenie podatku wiązało się z uzyskaniem kolejnego źródła dochodów budżetowych przy jednoczesnych obniżkach podatków w innych miejscach. Podatek od tłuszczów nasyconych był bowiem częścią większej reformy podatkowej wdrożonej w Danii w 2010 r. – tzw. Pakiet wiosenny i kontrola pakietu wiosennego (ang. Spring Package 2.0 and Service Check of the Spring Package).

Jednakże 1-go stycznia 2013 r. w propozycji budżetowej przedstawionej przez rząd zdecydowano o zniesieniu podatku od tłuszczu. Jako powód podano „problemy administracyjne” dla duńskich spółek, które stworzyło skomplikowane prawo. Stwierdzono, że podatek od tłuszczów nasyconych był krytykowany za rosnące ceny konsumenckie, wzrost kosztów administracyjnych oraz zagrożenie dla duńskich miejsc pracy poprzez zwiększenie handlu transgranicznego.⁴³⁹ I rzeczywiście, o ile wysokość podatku od tłuszczu może być sama w sobie problemem, to jego wdrażanie i zbieranie okazało się szczególnie kosztowne, co osłabiło małe i średnie przedsiębiorstwa w Danii. Prawo wymagało od producentów i importerów obliczania i deklarowania ilości tłuszczu zawartego w każdym z ich produktów, a następnie do zapłaty wykalkulowanego podatku. Tymczasem produkty przeznaczone na eksport zostały zwolnione z podatku. Wprowadzenie opisanych formalności okazało się znacznie bardziej złożone niż zakładano na początku, bowiem obliczenie tłuszczów nasyconych jest trudne, szczególnie w przypadku produktów wieloskładnikowych. Wymaga to zasobów finansowych, ludzkich, komputerowych oraz logistycznych. Prezes duńskiej 200-osobowej firmy ocenił koszty na ponad 200,000 EUR za rok 2012. To oznacza, że średniej wielkości duńska piekarnia musiała zmierzyć się z kosztami około 50,000 EUR w skali roku. Duńska Izba Handlowa przeprowadziła badanie uwzględniające stronę hurtową i detaliczną i oszacowała koszty administracyjne podatku na 200,000,000 DKK (około 27,000,000 EUR).

Skutkiem podatku był sztuczny wzrost cen produktów nim objętych. To z kolei doprowadziło do wzrostu cen o 14% dla olejów i tłuszczów, 4% dla mięsa, 3% dla mleka, sera oraz jajek w stosunku do okresu sprzed wprowadzenia podatku. Te znaczne podwyżki

spowodowały dużą różnicę pomiędzy cenami produktów sprzedawanych w Danii a państwach sąsiadujących – w szczególności w Niemczech. W obliczu kryzysu gospodarczego podatek od tłuszczu miał logiczny skutek nakłaniania gospodarstw domowych do zakupów poza granicami kraju tak, aby ograniczyć utratę siły nabywczej i pogorszenie standardu życia. Trudno jest ocenić zasięg handlu jaki został wywołany wprowadzeniem podatku od tłuszczu, ale oficjalne szacunki sugerują, że handel transgraniczny dotyczący tłuszczów, olejów, serów i mięs podwoił się pomiędzy rokiem 2010 a 2011, z 75,000,000 DKK (10,000,000 EUR) do 150,000,000 DKK (20,000,000 EUR). To z kolei zaszkodziło konkurencyjności struktury przemysłu spożywczego i systemu dystrybucji, wpływając negatywnie na rynek krajowy i prowadząc do niepotrzebnej utraty miejsc pracy. Według szacunków Duńskiej Rady ds. Rolnictwa i Żywności (która reprezentuje duńskich rolników i firmy spożywcze), wprowadzenie podatku mogło odpowiadać za utratę nawet 1300 miejsc pracy. Dodatkowo podatek doprowadził do marnotrawienia surowców, gdyż konsumenci zostali nakłonieni do zakupu duńskich produktów w innych krajach, co spowodowało stratę czasu, paliwa oraz eksploatacji samochodów. Ponadto przeprowadzone badania wykazały, że prawie w ogóle nie zmalało spożycie tłuszczów, co poddaje w wątpliwość zasadność podatku i jego rzekomo pozytywnego wpływu na zdrowie.

Podsumowując, wprowadzenie w Danii podatku od tłuszczu przyniosło niekorzystne skutki gospodarcze, które doprowadziły do jego uchylecia już rok później. Producenci, dystrybutorzy oraz konsumenci ponieśli straty objawiające się utratą miejsc pracy, konkurencyjności oraz dobrego samopoczucia. Podatek okazał się tak niepopularny, że rząd zrezygnował z wcześniejszych planów opodatkowania produktów takich jak jogurt, keczup, pikle i kapusta, co miało nastąpić wraz z początkiem roku 2013. Natomiast faktem jest, że spożycie tłuszczu w Danii wykazuje długoterminową tendencję spadkową i nie były do tego potrzebne żadne podatki, lecz wystarczyły bardzo widoczne skutki uboczne nadmiernej konsumpcji. Duński Minister Finansów jednoznacznie przyznał, że „opodatkowanie żywności ze względów zdrowia publicznego [jest] w najlepszym przypadku błędne i może być nieproduktywne (w rozumieniu „szkodliwe”) w najgorszym”.

Podatek od tłuszczów nasyconych oraz idąca za nim klęska społeczna i gospodarcza doprowadziły do radykalnej zmiany polityki duńskiego rządu względem podatków żywieniowych i spowodowały zniesienie w 2014 r. istniejącego od ponad 80 lat podatku od słodkich napojów bezalkoholowych (wprowadzony w 1930 r.).

1.3 Problematyka podatku cukrowego w Singapurze

Singapur charakteryzuje się jednym z najwyższych na świecie wskaźników rozpowszechnienia cukrzycy. Według danych Ministerstwa Zdrowia (2016 r.) przewiduje się, że do 2050 r. około milion Singapurczyków będzie dotkniętych tą chorobą, jeśli nie zostaną podjęte żadne działania. Właśnie ze względu na duże obciążenie zdrowotne i społeczne, w 2016 r. rząd Singapuru oficjalnie ogłosił „Wojnę z cukrzycą” (ang. War on Diabetes).⁴⁴⁰ Jednakże podjęte działania znacząco różnią się od tych w państwach europejskich i uznawane są za przełomowe na skalę światową.⁴⁴¹

Po pierwsze, przed przystąpieniem do jakichkolwiek regulacji, Ministerstwo Zdrowia we współpracy z Radą Promocji Zdrowia (ang. Health Promotion Board – HPB) zdecydowało o przeprowadzeniu badania opinii publicznej. Konsultacje odbywały się od 4-go grudnia 2018 r. do 25-go stycznia 2019 r. Singapurczykom przedstawiono cztery możliwe środki mające na celu zmniejszenia spożycia cukru pochodzącego ze słodkich napojów bezalkoholowych. Wśród alternatyw znalazły się: obowiązkowa etykieta wartości odżywczej umieszczana z przodu opakowania, regulacje dotyczące reklamy, akcyza nakładana na producentów i importerów, jak również zakaz sprzedaży SSB o wyższej zawartości cukru.⁴⁴² W sumie otrzymano ponad 4000 odpowiedzi od członków społeczeństwa, pracowników służby zdrowia, środowiska akademickiego i przedstawicieli sektora SSB i branży reklamowej, za pośrednictwem wielu kanałów, w tym konsultacji internetowych na platformie REACH, naziemnych punktów odsłuchowych, a także za pośrednictwem poczty elektronicznej. Prawie 90% respondentów poparło podjęcie dalszych działań w celu ograniczenia spożycia cukru pochodzącego z SSB. W przypadku powyższych odpowiedzi, 84% opowiedziało się za obowiązkowymi etykietami na przodzie opakowania, które zawierają informacje o produkcie, umożliwiając konsumentom dokonywanie świadomych wyborów. 71% respondentów poparło regulację reklam w celu zmniejszenia ich wpływu na wybory zakupowe i konsumpcyjne dotyczące mniej zdrowych SSB. 65% ankietowanych chciałoby wprowadzenia podatku akcyzowego, aby zachęcić producentów do zmiany składu i obniżenia poziomu cukru w napojach. Pojawiły się jednak obawy co do wzrostu kosztów, gdyby producenci zdecydowali się przenieść je na konsumentów. Z kolei 48% poparło zakaz sprzedaży SSB o wyższej zawartości cukru w celu skutecznego usunięcia

440 Research Square, War od Diabetes in Singapore: A Policy Analysis, <<https://assets.researchsquare.com/files/rs-82475/v1/226b87a0-4cab-4527-a63a-30285b12e69f.pdf>> [dostęp 6.01.2020]

441 Food Navigator Asia, Singapore's War on Diabetes: How industry has played a key role in government's health battle, <<https://www.foodnavigator-asia.com/Article/2020/01/20/Singapore-s-War-on-Diabetes-How-industry-has-played-a-key-role-in-government-s-health-battle>> [dostęp 6.01.2020]

442 National University of Singapore, Response to the Ministry of Health's Public Consultation on Measures to Reduce Sugar Intake from Pre-Packaged Sugar Sweetened Beverages (SSBs), <https://sph.nus.edu.sg/wp-content/uploads/2019/06/SSHSPH_Response-to-MOH-Proposed-Measures-for-SSBs.pdf> [dostęp 6.01.2020]

dostępu do takich produktów, ale niektórzy zgodzili się, że pozbawiłoby to konsumentów wyboru. Przedstawiciele społeczeństwa i przemysłu zaapelowali do rządu o wzmocnienie wysiłków edukacyjnych i promocyjnych w celu dalszego zachęcania Singapurczyków do ograniczenia spożycia cukru oraz do zbadania regulacji innych źródeł cukru, takich jak świeżo przygotowane napoje i słodka żywność. Rząd dokładnie rozważył otrzymane wyniki, jak również zagraniczne i lokalne doświadczenia i zdecydował o wprowadzeniu dwóch środków: etykiety żywieniowej umieszczonej na przodzie opakowania oraz przepisów dotyczących reklamy. Ponadto postanowiono, że podatek akcyzowy i zakaz produkcji wymagają dalszych badań ze względu na ich dużo bardziej złożoną formułę. Jednakże już wtedy rząd wezwał producentów SSB do rozważenia zmiany składu swoich napojów tak, aby zawierały mniej cukru.⁴⁴³

Rząd zdecydował o stopniowym wprowadzeniu obowiązkowych kolorowych etykiet z przodu opakowania słodkich napojów bezalkoholowych, które będą zawierały podsumowanie składników odżywczych. Etykieta ma pomóc konsumentom zidentyfikować bardziej szkodliwe SSB i dokonywać świadomych i zdrowszych wyborów. Zachęca również producentów do zmiany składu słodkich napojów bezalkoholowych. W ramach tego systemu etykietowania SSB otrzymają ocenę podsumowującą w oparciu o ich jakość odżywczą, w której cukier będzie głównym, ale nie jedynym wyznacznikiem. Napoje o wysokiej zawartości cukru lub tłuszczów nasyconych będą musiały zawierać etykietę „Nutri-Grade” z ocenami od A (najzdrowszy) do D (najbardziej szkodliwy), co ma zostać wprowadzone do końca 2021 r. Od tej pory sprzedawcy będą mogli reklamować produkty klasy D tylko i wyłącznie w miejscu ich sprzedaży. Oznacza to, że reklamy napojów klasy D zostaną całkowicie zakazane na wszystkich platformach medialnych. Ten sam środek zostanie następnie zastosowany do świeżo przygotowanych napojów, tj. herbat bąbelkowych, koktajli, itd.⁴⁴⁴

Rząd zdecydował również o wprowadzeniu zakazu reklamowania najmniej zdrowych SSB (tj. tych, które otrzymują najgorszą etykietę z przodu opakowania) na wszystkich lokalnych platformach środków masowego przekazu, w tym w transmisji, druku, poza domem (tj. restauracje, kawiarnie, bary szybkiej obsługi) i w kanałach online. Ma to na celu zmniejszenie wpływu takich reklam na preferencje konsumentów.

Celem ww. środków jest dostarczenie konsumentom informacji żywieniowych, w szczególności na temat zawartości cukru, aby mogli dokonywać świadomych wyborów,

443 Ministry of Health Singapore, MOH to introduce measures to reduce sugar intake from pre-packaged sugar-sweetened beverages, <<https://www.moh.gov.sg/news-highlights/details/moh-to-introduce-measures-to-reduce-sugar-intake-from-pre-packaged-sugar-sweetened-beverages>> [dostęp 6.01.2020]

444 Mirandah, “Nutri-Grade” set to commence its battle with sugary drinks from end-2021 as part of Singapore’s war on diabetes, <<https://www.mirandah.com/pressroom/item/nutri-grade-set-to-commence-its-battle-with-sugary-drinks-from-end-2021-as-part-of-singapores-war-on-diabetes/>> [dostęp 6.01.2020]

tym samym będąc mniej poddanymi na reklamy. Rząd zamierza zachęcić w ten sposób do zdrowszych wyborów i pobudzić do zmiany strukturę przemysłu. Środki te uzupełniają również obecne działania promocyjne i edukacyjne Ministerstwa Zdrowia i Rady Promocji Zdrowia, zmierzające do przesunięcia rynku w kierunku ofert zdrowszych produktów, w ramach zrównoważonego, długoterminowego podejścia do zmiany zachowań i wyborów konsumentów. Do SSB zaliczono (ale niekoniecznie ograniczono do) napoje azjatyckie, napoje bezalkoholowe, napoje słodowe, napoje i soki owocowe, napoje mleczne/jogurtowe oraz napoje błyskawiczne 3w1 lub 2w1. Jeżeli powyższe działania nie spowodują poprawy sytuacji, rząd Singapuru gotowy jest na wprowadzenie podatku cukrowego w podobnej formie do innych krajów na świecie.

Na razie jest jeszcze zbyt wcześnie aby oceniać efekty „Wojny z cukrzycą”. Jednakże z informacji przekazanych przez Ministerstwo Zdrowia w październiku 2019 r. wynika, że podjęte działania powoli przynoszą rezultaty. Wśród nich można wskazać fakt, że ponad 65 000 mieszkańców Singapuru zostało przebadanych pod kątem chorób, takich jak cukrzyca i nadciśnienie. Miało to miejsce w ciągu półtora roku od czasu, gdy we wrześniu 2017 r. Ministerstwo zwiększyło dotacje na program Screen for Life (SFL). To z kolei prawie 30 razy więcej niż liczba Singapurczyków, którzy zgłosili się na badania przesiewowe w podobnym okresie czasu. Ponadto dane Ministerstwa potwierdzają, że sektor publicznej opieki zdrowotnej również prowadzi więcej lokalnych badań, aby zrozumieć skuteczność i wpływ swoich interwencji. Dodatkowo coraz więcej Singapurczyków staje się aktywnymi fizycznie, co potwierdza gigantyczna liczba uczestników czwartego sezonu konkursu National Steps Challenge Rady Promocji Zdrowia, która wyniosła 800,000 (14% populacji), czyli czterokrotnie więcej niż w pierwszym sezonie. Z kolei z krajowego badania żywieniowego przeprowadzonego w 2018 r. wynika, że dieta Singapurczyków również uległa poprawie, co charakteryzuje się większym spożyciem nierafinowanych węglowodanów oraz tłuszczów nienasyconych (zamiast nasyconych). Całkowite spożycie tłuszczu zmalało o 2 punkty procentowe w latach 2010-2018, jednakże spożycie cukru nadal jest wysokie i wynosi 60g, w porównaniu z wytyczną Światowej Organizacji Zdrowia na poziomie 25g.

Podsumowanie

Z przedstawionego referatu wynika, że strategie przyjmowane przez poszczególne państwa na świecie, dotyczące walki z nadmiernym spożyciem cukru, są różne. Wielka Brytania zdecydowała się na wprowadzenie podatku cukrowego, co wydaje się przynosić stopniowe rezultaty. Z kolei Dania nauczona na konsekwencjach podatku tłuszczowego doszła do wniosku, że podatki żywnościowe nie są właściwą formą walki z nadmiernym spożyciem tego surowca, gdyż przekładają się na duże obciążenie biurokratyczne, mogą

prowadzić do wzrostu handlu transgranicznego, a w konsekwencji nawet do upadku rodzimych firm. Jednakże w przypadku Danii kupowanie towarów za granicą było możliwe dzięki przynależności tego państwa do Unii Europejskiej i związanej z tym łatwości przepływu towarów i osób, a także geograficznej bliskości sąsiadujących Niemiec. W przypadku Wielkiej Brytanii sytuacja wygląda z gołą inaczej, gdyż państwo to nie przynależy już do Unii Europejskiej, a brytyjscy konsumenci nie mają tak dużej możliwości kupowania towarów za granicą. Przykłady tych dwóch państw pokazują, że podatek może okazać się właściwą formą walki z nadmiernym spożyciem cukru, ale wcale nie musi. Ma na to bardzo duży wpływ wiele czynników, takich jak położenie geograficzne danego kraju, wartość handlu zagranicznego, stosunek społeczeństwa, szybkość i forma wprowadzenia ewentualnego podatku, system prawny, poziom biurokracji, itd. Wszystkie te aspekty należy wziąć pod uwagę i zaadresować problem w najbardziej efektywny sposób. Tu z kolei przykład Singapuru pokazuje, że są inne możliwości niż opodatkowanie, a mianowicie przepisy zakazujące reklamy produktów, w których ilość cukru przekracza dopuszczalny poziom czy obowiązek umieszczania etykiet żywieniowych informujących o składnikach produktu i ich szkodliwości. Na razie jest jeszcze zbyt wcześnie, aby jednoznacznie powiedzieć, czy takie metody przyniosą pozytywny skutek, ale na ten moment wydaje się, że tak. Więc może podatek cukrowy wcale nie musi jedynym rozwiązaniem problemu nadmiernego spożycia cukru, a co za tym idzie nadwagi, otyłości, cukrzycy, próchnicy i innych chorób?

Bibliografia

1. Ecorys, *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*,
2. Food Navigator Asia, Singapore's War on Diabetes: How industry has played a key role in government's health battle, <<https://www.foodnavigator-asia.com/Article/2020/01/20/Singapore-s-War-on-Diabetes-How-industry-has-played-a-key-role-in-government-s-health-battle>> [dostęp 6.01.2020]
3. Kerry, *The State of Sugar and Health Taxes Around The World*, <<https://www.kerry.com/insights/kerrydigest/2018/the-state-of-sugar-and-health-taxes-around-the-world>> [dostęp 4.01.2020]
4. Ministry of Health Singapore, *MOH to introduce measures to reduce sugar intake from pre-packaged sugar-sweetened beverages*, <<https://www.moh.gov.sg/news-highlights/details/moh-to-introduce-measures-to-reduce-sugar-intake-from-pre-packaged-sugar-sweetened-beverages>> [dostęp 6.01.2020]
5. Mirandah, "Nutri-Grade" set to commence its battle with sugary drinks from end-2021 as part of Singapore's war od diabetes, < <https://www.mirandah.com/pressroom/item/nutri-grade-set-to-commence-its-battle-with-sugary-drinks-from-end-2021-as-part-of-singapores-war-on-diabetes/>> [dostęp 6.01.2020]
6. National University of Singapore, *Response to the Ministry of Health;s Public Consultation on Measures to Reduce Sugar Intake from Pre-Packaged Sugar Sweetened Beverages (SSBs)*, <https://sph.nus.edu.sg/wp-content/uploads/2019/06/SSHSPH_Response-to-MOH-Proposed-Measures-for-SSBs.pdf> [dostęp 6.01.2020]
7. Public Health England, *Sugar Reduction: Achieving the 20%, A technical report outlining progress to date*,

-
- guidelines for industry, 2015 baseline levels in key foods and next steps*, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/604336/Sugar_reduction_achieving_the_20_.pdf> [dostęp 4.01.2020]
8. PLOS Medicine, *Impact of the announcement and implementation of the UK Soft Drinks Industry Levy on sugar content, price, product size and number of available soft drinks in the UK, 2015-19: A controlled interrupted time series analysis*, <<https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1003025#sec019>> [dostęp 4.01.2020]
 9. Research Square, *War od Diabetes in Singapore: A Policy Analysis*, <<https://assets.researchsquare.com/files/rs-82475/v1/226b87a0-4cab-4527-a63a-30285b12e69f.pdf>> [dostęp 6.01.2020]
 10. The Straits Times, *War on diabetes: Unhealthy label for high-sugar drinks, total ban on ads to be introduced in Singapore*, <<https://www.straitstimes.com/singapore/health/high-sugar-drinks-to-carry-unhealthy-label-on-pack-advertisements-banned-next-year>> [dostęp 4.01.2020]
 11. The Telegraph, *The sugar tax saves lives*, <<https://www.telegraph.co.uk/global-health/science-and-disease/sugar-tax-saves-lives-britain-should-stay-right-side-history/>> [dostęp 3.01.2020]
 12. Wikipedia, *Ustawa o cukrze*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Ustawa_o_cukrze [dostęp 3.01.2020]
 13. World Health Organization, *Obesity and overweight*, <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>> [dostęp 3.01.2020]
 14. World Health Organization, *Diabetes*, <<https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/diabetes>> [dostęp 3.01.2020]

Organizator:



**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersytet Warszawski**

KNiP
KOŁO NAUKOWE PRAWA PODATKOWEGO

**Patronat
medialny:**

DORADZTWO PODATKOWE
BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH