

PRAWO CELNE I PODATEK AKCYZOWY

**Blaski i cienie dziesięciu lat
członkostwa Polski w Unii Europejskiej**

redakcja naukowa
Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn

MONOGRAFIE

PRAWO CELNE I PODATEK AKCYZOWY

**Blaski i cienie dziesięciu lat
członkostwa Polski w Unii Europejskiej**

redakcja naukowa
Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn

MONOGRAFIE

Stan prawny na 1 stycznia 2016 r.

Recenzent

Prof. nadzw. dr hab. Dominik Gajewski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Bąk

Łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN 978-83-264-8102-4

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 9

Przedmowa / 21

Część I

Podatek akcyzowy / 23

Adam Bartosiewicz

**Polskie przepisy dotyczące oświadczeń o przeznaczeniu
olejów opałowych a unijna zasada proporcjonalności / 25**

Adam Bigas

**Zachowanie należytej staranności w transakcji
a odpowiedzialność podatkowa na gruncie
art. 8 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym / 43**

Ewa Cisowska-Sakrajda

**Współpraca przedsiębiorstw w wytwarzaniu wyrobów
a opodatkowanie podatkiem akcyzowym / 57**

Jan Czerwiński, Artur Nowak

**Zwolnienie z akcyzy importu napojów alkoholowych używanych
do produkcji produktów leczniczych – głos w dyskusji / 77**

Agnieszka Derkacz

**Przestępczość podatkowa ze szczególnym
uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku
od towarów i usług oraz akcyzy / 95**

Andrzej Gorgol

Władztwo podatkowe Polski w zakresie kształtowania konstrukcji akcyzy w warunkach członkostwa w Unii Europejskiej / 116

Joanna Kiszka

Akcyza jako podatek ekologiczny z perspektywy prawa Unii Europejskiej i Polski / 136

Julita Kostka-Twór

Efekty implementacji dyrektywy energetycznej w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów węglowych / 166

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Zakres przedmiotowy akcyz. Wybrane problemy na tle prawa unijnego i polskiego / 179

Mirosława Laszuk

Problemy w kontroli obrotu suszem tytoniowym / 202

Ireneusz Mirek

Opodatkowanie olejów opałowych w Polsce na tle prawa Unii Europejskiej. Propozycje rozwiązania problemu tzw. oświadczeń paliwowych / 216

Artur Mudrecki

Opodatkowanie olejów smarowych w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej / 268

Grzegorz Musolf

Międzynarodowa współpraca administracyjna jako instrument wymiaru i poboru podatku akcyzowego oraz korzyść dla podatnika / 281

Tomasz Nowak

Stosowanie wiążącej informacji taryfowej oraz wiążącej informacji akcyzowej w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – wybrane zagadnienia / 299

Ewa Piechota-Ołoś

**Regulacje w zakresie suszu tytoniowego wczoraj,
dziś, jutro... / 334**

Krzysztof Rutkowski

**Straty i ubytki wyrobów akcyzowych a zasada
konsumpcyjności – głos w dyskusji / 356**

Andrzej Tatara

Spółka cywilna jako podatnik podatku akcyzowego / 369

Część II

Prawo celne / 381

Wiesław Czyżowicz

**Przyczyny i mechanizmy ewolucji wspólnotowego
prawa celnego – od Europejskiej Wspólnoty Węgla
i Stali do unijnego kodeksu celnego / 383**

Ewa Gwardzińska

**Jednolite egzekwowanie nieprzestrzegania regulacji
celnych warunkiem koniecznym do równego traktowania
przedsiębiorców na rynku unijnym / 411**

Ewa Janik

**Odpowiedzialność karnoskarbowa za uszczuplenie
należności publicznoprawnych ujawnionych
przez organy kontroli celnej / 426**

Wojciech Morawski

**Świadomość, wola i działanie jednostki jako elementy
kształtujące zakres podmiotowy długu celnego / 438**

Karol Piech

**Dług celny jako sankcja. Uzasadniona ochrona
interesów finansowych Unii Europejskiej
czy „ślepa uliczka” unijnego prawa celnego? / 461**

Cezary Sowiński

Wysokość progu zwolnienia z należności celnych i podatkowych a przypadki zaniżania wartości celnej towarów importowanych z Chin i Hongkongu / 486

Aleksander Werner

Wykładnia polskiego prawa celnego w zgodzie z rozporządzeniem unijnym oraz pominięcie stosowania polskiego prawa celnego jako sprzecznego z rozporządzeniem / 511

Część III

Zagadnienia proceduralne / 527

Paweł Kowalczyk

Zakazy dowodowe w kodeksie postępowania karnego a postępowanie dowodowe w ordynacji podatkowej / 529

Ireneusz Krawczyk

Wadliwa egzekucja a przerwanie biegu przedawnienia – aspekt konstytucyjny / 554

Andrzej Melezini

Zasada zakazu pogarszania sytuacji strony w postępowaniu odwoławczym. Wybrane zagadnienia / 563

Piotr Pietrasz

Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – nowelizacja ordynacji podatkowej wynikająca z ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw / 573

Wybrana bibliografia / 623

Lista uczestników Ogólnopolskiej VII Opolskiej Konferencji Podatkowej „Prawo celne i podatek akcyzowy – blaski i cienie 10 lat członkostwa Polski w UE” / 635

Autorzy / 641

Wykaz skrótów

I. Akty normatywne

1. Prawo krajowe

A. Prawo celne

- k. cel.** ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 z późn. zm.)
- pr. cel.** ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 858 z późn. zm.)
- ustawa o SC** ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 990 z późn. zm.)

B. Podatek akcyzowy

- r.z.p.a. z 2013 r.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 195 z późn. zm.)
- r.z.p.a. z 2010 r.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 159, poz. 1070 z późn. zm.)
- r.z.p.a. z 2009 r.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 32, poz. 228 z późn. zm.)
- r.z.p.a. z 2004 r.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 72, poz. 500 z późn. zm.)

- u.p.a.** ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
- u.p.a. z 2004 r.** ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.)
- u.p.t.u.a.** ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50)

C. Pozostałe akty prawne

- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- k.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- k.k.s.** ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.a.** ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- k.p.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
- k.s.h.** ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- p.r.d.** ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1137 z późn. zm.)

- pr. dew.** ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 826 z późn. zm.)
- pr. en.** ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 z późn. zm.)
- u.k.s.** ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)
- u.k.w.h.** ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 707 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.e.a.** ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.p.t.u. z 1993 r.** ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
- u.s.d.g.** ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
- u.z.s.e.** ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1155; uchylona z dniem 1 stycznia 2016 r. przez art. 141 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym, Dz. U. poz. 1688)
- z.t.p.** rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908)

2. Prawo unijne

A. Traktaty

TFUE	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r. (Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 47)
traktat lizboński/ Traktat z Lizbony	Traktat z Lizbony z dnia 13 grudnia 2007 r. zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007, s. 1)
traktat rzymski	Traktat z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz. Urz. WE C 325 z 24.12.2002, s. 33)
TUE	Traktat o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r. (Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 13)
TWE	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
Układ europejski	Układ europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z drugiej strony, sporządzony w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 z późn. zm.)

B. Dyrektywy, rozporządzenia i decyzje

decyzja nr 768/2008/WE	decyzja Parlamentu Europejskiego i Rady nr 768/2008/WE z dnia 9 lipca 2008 r. w sprawie wspólnych ram dotyczących wprowadzania produktów do obrotu, uchylająca decyzję Rady 93/465/EWG (Dz. Urz. UE L 218 z 13.08.2008, s. 82)
dyrektywa 92/12/EWG lub dyrektywa horyzontalna	dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179, z późn. zm.)

- dyrektywa 92/81/EWG** dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 12)
- dyrektywa 92/82/EWG** dyrektywa Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 19)
- dyrektywa 92/83/EWG** dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206)
- dyrektywa 92/84/EWG** dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 29; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 213)
- dyrektywa 95/60/WE** dyrektywa Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie banderolowania olejów napędowych i nafty (Dz. Urz. WE L 291 z 06.12.1995, s. 46; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 289)
- dyrektywa 96/92/WE** dyrektywa 96/92/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 grudnia 1996 r. dotycząca wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej (Dz. Urz. WE L 27 z 30.01.1997, s. 20; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 12, t. 2, s. 3)
- dyrektywa 2003/54/WE** dyrektywa 2003/54/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2003 r. dotycząca wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej i uchylająca dyrektywę 96/92/WE (Dz. Urz. UE L 176 z 15.07.2003, s. 37; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 12, t. 2, s. 211)
- dyrektywa 2003/87/WE** dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we

	Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz. Urz. UE L 275 z 25.10.2003, s. 32; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 15, t. 7, s. 631)
dyrektywa 2003/96/WE lub dyrektywa energetyczna	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. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, z późn. zm.)
dyrektywa 2006/32/WE	dyrektywa 2006/32/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 kwietnia 2006 r. w sprawie efektywności końcowego wykorzystania energii i usług energetycznych oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/76/EWG (Dz. Urz. UE L 114 z 27.04.2006, s. 64, z późn. zm.)
dyrektywa 2008/95/WE	dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/95/WE z dnia 22 października 2008 r. mająca na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do znaków towarowych (Dz. Urz. UE L 299 z 08.11.2008, s. 25)
dyrektywa 2008/118/WE lub nowa dyrektywa horyzontalna	dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, z późn. zm.)
dyrektywa 2009/28/WE	dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych i w następstwie uchylająca dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE (Dz. Urz. UE L 140 z 05.06.2009, s. 16, z późn. zm.)
dyrektywa 2009/72/WE	dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/72/WE z dnia 13 lipca 2009 r. dotycząca wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej i uchylająca dyrektywę 2003/54/WE (Dz. Urz. UE L 211 z 14.08.2009, s. 55)
dyrektywa 2011/64/UE	dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 05.07.2011, s. 24)

- rozporządzenie nr 2658/87** rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382, z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 3295/94** rozporządzenie Rady (WE) nr 3295/94 z dnia 22 grudnia 1994 r. ustanawiające środki dotyczące wprowadzania do Wspólnoty i wywozu oraz powrotnego wywozu poza Wspólnotę towarów naruszających niektóre prawa własności intelektualnej (Dz. Urz. WE L 341 z 30.12.1994, s. 8; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 5, s. 318, z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 1383/2003** rozporządzenie Rady (WE) nr 1383/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. dotyczące działań organów celnych skierowanych przeciwko towarom podejrzanym o naruszenie niektórych praw własności intelektualnej oraz środków podejmowanych w odniesieniu do towarów, co do których stwierdzono, że naruszyły takie prawa (Dz. Urz. UE L 196 z 02.08.2003, s. 7; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 13, s. 469)
- rozporządzenie nr 765/2008** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiające wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz. Urz. UE L 218 z 13.08.2008, s. 30)
- rozporządzenie nr 684/2009** rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczenia wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz. Urz. UE L 197 z 29.07.2009, s. 24, z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 554/2012** rozporządzenie Komisji nr 554/2012 z dnia 19 czerwca 2012 r. dotyczące klasyfikacji niektórych towarów według Nomenklatury Scalonej (Dz. Urz. UE L 166 z 27.06.2012, s. 20)

- rozporządzenie nr 608/2013** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 608/2013 z dnia 12 czerwca 2013 r. w sprawie egzekwowania praw własności intelektualnej przez organy celne oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1383/2003 (Dz. Urz. UE L 181 z 29.06.2013, s. 15)
- r.w.k.c.** rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 253 z 11.10.1993, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 6, s. 3, z późn. zm.)
- u.k.c.** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1)
- w.k.c.** rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307, z. późn. zm.)
- z.k.c.** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz. Urz. UE L 145 z 04.06.2008, s. 1)

II. Sądy, urzędy oraz instytucje

- BverfG** niemiecki Federalny Trybunał Konstytucyjny
- ETS/TSUE** Europejski Trybunał Sprawiedliwości/Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- IC** Izba Celna
- KE** Komisja Europejska
- MF** Ministerstwo Finansów

Minister Finansów minister właściwy ds. finansów publicznych

NIK	Najwyższa Izba Kontroli
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	Organizacja Współpracy i Rozwoju Gospodarczego
SN	Sąd Najwyższy
SPI	Sąd Pierwszej Instancji
TK	Trybunał Konstytucyjny
UC	Urząd Celny
UKS	Urząd Kontroli Skarbowej
URE	Urząd Regulacji Energetyki
WCO	Światowa Organizacja Celna
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
WTO	Światowa Organizacja Handlu

III. Publikatory, zbiory orzecznictwa i czasopisma

BGBL	Bundesgesetzblatt
Biul. Skarb.	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
Biul. SN	Biuletyn Sądu Najwyższego
CzPKiNP	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dz. U.	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. MF	Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz. Urz. UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. WE	Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
ECR	European Court Reports
EPS	Europejski Przegląd Sądowy
FK	Finanse Komunalne
GP	Gazeta Prawna
GSP	Gdańskie Studia Prawnicze

KPP	Kwartalnik Prawa Podatkowego
M.P.	Monitor Polski
MPC	Monitor Prawa Celnego
MPCiP	Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
M. Pod.	Monitor Podatkowy
M. Praw.	Monitor Prawniczy
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNCK	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna i Izba Karna
OSNKW	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór urzędowy. Seria A
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPE	Przegląd Prawa Egzekucyjnego
PPiA	Przegląd Prawa i Administracji
Pr. i Pod.	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.-wkł.	Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
PS	Przegląd Sądowy
PT	Przegląd Techniczny
PUG	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

- Zb. Orz.** Zbiór Orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości/Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- ZNSA** Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

IV. Inne

- ADT** administracyjny dokument towarzyszący
- AEO** instytucja upoważnionego przedsiębiorcy (ang. *Authorised Economic Operator*)
- CBOSA** Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- CCCTB** wspólna skonsolidowana korporacyjna podstawa opodatkowania (ang. *Common Consolidated Corporate Tax Base*)
- e-AD** elektroniczny administracyjny dokument
- EBTI** Europejska wiążąca informacja taryfowa (ang. *European Binding Tariff Information*)
- EU ETS** System Handlu Emisjami (ang. *EU Emission Trading Scheme*)
- GATT** Układ ogólny w sprawie taryf celnych i handlu (ang. *General Agreement on Tariffs and Trade*)
- HS** Zharmonizowany System (ang. *Harmonized System*)
- ISA** zintegrowane pojedyncze pozwolenie (ang. *Integrated Single Authorisation*)
- ORINS** Ogólne Reguły Interpretacji Nomenklatury Scalonej
- OZE** odnawialne źródła energii
- PPT** pośredniczący podmiot tytoniowy
- SAD** jednolity dokument administracyjny (ang. *Single Administrative Document*)
- SASP** pojedyncze pozwolenie na stosowanie zgłoszenia uproszczonego lub procedury w miejscu (ang. *Single Authorisation for Simplified Procedure*)
- TRIPS** Porozumienie w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej stanowiące załącznik 1C do

Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu (WTO), podpisanego w Marakeszu 15 kwietnia 1994 r. (Dz. Urz. WE L 336 z 23.12.1994, s. 214; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 11, t. 21, s. 305)

VAT podatek od towarów i usług (ang. *Value Added Tax*)

WIA wiążąca informacja akcyzowa

WIT wiążąca informacja taryfowa (ang. *Binding Tariff Information*)

WTC Wspólna Taryfa Celna

Przedmowa

Oddana do rąk Czytelników publikacja podsumowuje Ogólnopolską VII Opolską Konferencję Podatkową „Prawo celne i podatek akcyzowy – blaski i cienie członkostwa Polski w UE”, która odbyła się w Izbicku koło Opola w dniach 22–24 kwietnia 2014 r. Jak wskazuje rzymska numeracja w nazwie konferencji, było to już kolejne spotkanie, poprzedzone sześcioma podobnymi inicjatywami w latach poprzednich.

Po akcesji Polski do Wspólnoty Europejskiej (obecnie Unii Europejskiej) opolskie środowisko naukowe skupione wokół Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego oraz Stowarzyszenia Prawa Finansowego „Aureus” w Opolu dostrzegło potrzebę najpierw pobudzenia, a później wręcz pogłębienia dyskursu nad prawem celnym oraz regulacjami dotyczącymi podatku akcyzowego, które od momentu akcesji stały się dziedzinami prawa kształtowanymi nie tylko przez prawodawcę krajowego, ale także unijnego. W wypadku regulacji celnych prawo unijne ma przecież znaczenie pierwszorzędne. Szeroka aprobatą dla podjętej inicjatywy, udział w konferencyjnych dyskusjach przedstawicieli świata nauki, praktyki, w tym adwokatów, radców prawnych, pracowników organów administracji podatkowej i celnej, a także sędziów sądów administracyjnych wskazują, że organizatorzy trafnie ocenili, iż wspomniane dziedziny prawa finansowego domagają się podjęcia naukowej refleksji.

Wydaje się, że poza nielicznymi ośrodkami akademickimi problematyka obrotu towarowego z krajami trzecimi, czyli kwestie typowo „celne”, oraz zagadnienia dotyczące akcyzy nie stanowią głównego przedmiotu badań naukowych. Zrodzona w opolskim środowisku prawniczym inicjatywa organizowania cyklicznych konferencji poświęconych wspomnianym

zagadnieniom oraz opracowanie po ich zakończeniu naukowej publikacji znacząco – mamy nadzieję – lukę tę uzupełnia.

Zebrane w niniejszej pozycji artykuły (28), które powstały w oparciu o wygłoszone na konferencji referaty, podzielone zostały na trzy części. Pierwsza dotyczy podatku akcyzowego, druga prawa celnego, ostatnia zawiera artykuły poświęcone wybranym zagadnieniom proceduralnym. W poszczególnych tekstach autorzy uczynili przedmiotem refleksji, często w sposób krytyczny, działalność ustawodawcy unijnego oraz krajowego, zwracając także uwagę na chyba coraz większe znaczenie wykładni prawa dokonywanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz krajowe sądy administracyjne.

Odmienne niż w dotychczasowych dwóch publikacjach, pojawiają się artykuły poświęcone zagadnieniom typowo proceduralnym (autorstwa P. Kowalczyka, I. Krawczyka, A. Meleziniego, P. Pietrasza). Okazuje się bowiem, że niezmiennie, co najmniej od chwili wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa, stosowanie przepisów proceduralnych budzi istotne wątpliwości uczestników postępowania podatkowego. Wymienione teksty stanowią trzecią, odrębną część książki i wskazują niejako jeden z kierunków, ku któremu zwrócona zostanie uwaga opolskiego środowiska naukowego zajmującego się prawem finansowym, zwłaszcza w świetle zapowiadanego uchwalenia zupełnie nowej ordynacji podatkowej.

Autorzy artykułów wraz z redaktorami serdecznie dziękują wszystkim osobom, które przyczyniły się do wydania niniejszej publikacji. Mamy nadzieję, że będzie ona istotnym głosem w dyskusji nad prawem celnym oraz regulacjami dotyczącymi prawa akcyzowego w Polsce, a także w Unii Europejskiej.

Tomasz Nowak
Piotr Stanisławiszyn
Opole, luty 2016 r.

Część I

Podatek akcyzowy

Polskie przepisy dotyczące oświadczeń o przeznaczeniu olejów opałowych a unijna zasada proporcjonalności¹

1. Uwagi wstępne

Przepis art. 89 ust. 1 pkt 9 oraz pkt 10 u.p.a. stanowi, że stawka akcyzy wynosi dla:

- olejów napędowych przeznaczonych do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi – 232,00 zł/1000 litrów;
- olejów opałowych o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69:
 - a) z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C lub których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa niż 890 kg/m³, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi – 232,00 zł/1000 litrów,
 - b) pozostałych, niepodlegających obowiązkowi barwienia i znakowania na podstawie przepisów szczególnych – 64,00 zł/1000 kg.

¹ Niniejszy artykuł odnosi się do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2015 r. Między innymi pod wpływem głosów krytycznych formułowanych pod adresem prawodawcy, także w czasie konferencji w Izbie w kwietniu 2014 r., z dniem 1 stycznia 2015 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej. Na podstawie art. 26 pkt 15 lit. b tej ustawy znowelizowano brzmienie art. 89 ust. 15 i 16 u.p.a. (Dz. U. z 2014 r. poz. 1662). Pomimo nowelizacji art. 89 ust. 15 i 16 u.p.a. prezentowany artykuł zawiera aktualne i trafne wywoły dotyczące stosowania zasady proporcjonalności w przepisach o podatku akcyzowym.

Na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 15 u.p.a. taka sama wysokość stawek podatkowych obowiązuje w odniesieniu do pozostałych, niewymienionych wcześniej paliw opałowych, mianowicie 232 zł/1000 litrów, jeśli ich gęstość jest niższa niż 890 kg/m³, lub 64 zł/1000 litrów, jeśli ich gęstość jest równa lub wyższa niż 890 kg/m³. Są to stawki znacznie niższe od stawki dla olejów napędowych (na cele napędowe).

Przepisy ustawy o podatku akcyzowym ustanawiają szereg wymogów dla stosowania tej stawki obniżonej. Związane są one przede wszystkim z dodatkową dokumentacją dla tych wyrobów akcyzowych, w tym z oświadczeniami kupujących, że nabywają oni określone wyroby energetyczne dla celów opałowych.

Kolejny obowiązek związany ze sprzedawaniem wyrobów energetycznych na cele opałowe wprowadzają przepisy art. 89 ust. 14 u.p.a. Powołany przepis wprowadza obowiązek (dla sprzedawcy wyrobów akcyzowych) sporządzania miesięcznych zestawień oświadczeń, o których mowa w ust. 5, czyli oświadczeń, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i pkt 15 lit. a. Zestawienia te powinny być przekazane do właściwego naczelnika urzędu celnego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży.

Miesięczne zestawienie oświadczeń sporządzane przez sprzedawców – zgodnie z art. 89 ust. 15 pkt 1 u.p.a. – powinno zawierać:

- a) imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub zamieszkania podmiotu przekazującego zestawienie,
- b) ilość i rodzaj oraz przeznaczenie wyrobów, których dotyczy oświadczenie,
- c) datę złożenia oświadczenia,
- d) datę i miejsce sporządzenia zestawienia oraz czytelny podpis osoby sporządzającej zestawienie,
- e) określenie liczby urządzeń grzewczych posiadanych przez nabywców, wynikającej ze złożonych przez nich oświadczeń,
- f) miejsce (adres), gdzie znajdują się urządzenia grzewcze wskazane w oświadczeniach,

g) w przypadku oświadczeń, o których mowa w:

- ust. 5 pkt 1 – imię i nazwisko albo nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania, a także NIP, numer PESEL lub REGON składającego oświadczenie,
- ust. 5 pkt 2 – imię i nazwisko, adres miejsca zamieszkania oraz numer PESEL składającego oświadczenie.

Przepis art. 89 ust. 16 u.p.a. stanowi, że w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5–15 (a więc również warunków odnoszących się do sporządzenia i przekazania miesięcznego zestawienia oświadczeń) stosuje się stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1 (czyli podstawową stawkę akcyzy dla olejów napędowych).

2. Kształtowanie się zasady proporcjonalności

Już na pierwszy rzut oka regulacja krajowa – przewidująca obowiązek sporządzania i przedstawiania organom podatkowym zestawień oświadczeń i wprowadzająca znacznie wyższą stawkę podatku za uchybienie temu obowiązkowi – wydaje się nieproporcjonalna do zamierzonego rezultatu. Przed szczegółową analizą tej kwestii zastanowić się należy nad tym, czy w odniesieniu do przepisów krajowych dotyczących akcyzy można postawić zarzut naruszenia zasady proporcjonalności. Stwierdzić w tym kontekście należy, że proporcjonalność jest jedną z najwcześniej uznanych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości) zasad ogólnych prawa wspólnotowego².

W istocie pierwsze odniesienie do tej koncepcji odnajdujemy już w orzeczeniu z dnia 29 listopada 1956 r. w sprawie *Fédération charbonnière de Belgique v. Wysoka Władza*, C-8/55³. Trybunał stwierdził w nim, że: „zgodnie z ogólnie przyjętą zasadą prawa, taka pośrednia reakcja Wysokiej Władzy na sprzeczne z prawem działania przedsiębiorstw musi być proporcjonalna do rozmiarów tych działań”.

² G. de Búrca, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law* (w:) *General Principles of European Community Law, Reports from the conference in Malmö 27–28 August 1999*, ed. by U. Bernitz, J. Nergelius, The Hague–Boston 2000, s. 95.

³ English Special Edition 1954–56, s. 292.

Z kolei w orzeczeniu z dnia 17 grudnia 1970 r. w sprawie *Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel*, C-11/70⁴ Trybunał stwierdził, że swoboda działania jednostek nie powinna być ograniczana poza zakres wymagany dla celów interesu publicznego. W ten sposób zasada proporcjonalności została powiązana z koncepcją praw podstawowych – Trybunał wprowadził wymóg proporcjonalności ingerencji wspólnotowej w sferę praw jednostek⁵.

Do podobnego wniosku Trybunał doszedł w orzeczeniu z dnia 20 lutego 1979 r. w sprawie *Buitoni v. Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles*, C-122/78⁶, uznając sankcję przewidzianą w przepisach pewnego rozporządzenia unijnego za nadmiernie surową w odniesieniu do celu, jakim jest skuteczność administracyjna w ramach systemu licencji eksportowych i importowych. Trybunał uznał zatem, że jednostki mogą się powołać na ich niezgodność z tą zasadą. Jeśli zaś zostanie ustalona nieproporcjonalność sankcji w stosunku do naruszenia, może to prowadzić do jej uchylenia, a nawet – jak to miało miejsce we wskazanej sprawie – do unieważnienia przepisu prawnego stanowiącego podstawę jej nałożenia⁷. W następstwie powyższego orzeczenia zasada proporcjonalności zaczęła znajdować zastosowanie do oceny zachowań państw członkowskich, przede wszystkim związanych z ograniczaniem swobód wspólnego rynku⁸.

Ostatecznie zasada proporcjonalności została podniesiona do rangi fundamentalnej zasady leżącej u podstaw porządku prawnego Wspólnoty Europejskiej, stanowiącej część prawa pierwotnego⁹. Trybunał potraktował zasadę proporcjonalności jako jedną z zasad ogólnych porządku

⁴ ECR 1970, s. 1125.

⁵ A. Wyrozumski, *Państwa członkowskie a Unia Europejska (w:) Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, pod red. J. Barcza, Warszawa 2006, s. 322.

⁶ ECR 1979, s. 677.

⁷ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich*, Toruń 2007, s. 47.

⁸ Zob. np.: wyrok ETS z dnia 20 maja 1976 r. w sprawie 104/75, *De Peijper*, Zb. Orz. 1976, s. 613; wyrok ETS z dnia 26 czerwca 1980 r. w sprawie 788/79, *postępowanie karne przeciwko Herbert Gilli i Paul Andres*, Zb. Orz. 1980, s. 2071; wyrok ETS z dnia 17 grudnia 1981 r. w sprawie C-279/80, *postępowanie karne przeciwko Webb*, Zb. Orz. 1981, s. 3305.

⁹ D. Sobczyński, *Zasada proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*, Glosa 2003, nr 3, s. 8. Zob. także W. Szpringer, *Subsydiarność jako zasada ustrojowa w państwie federalnym (w:) Subsydiarność*, pod red. D. Milczarka, Warszawa 1998, s. 116.

wspólnotowego, kierując się opinią Rzecznika Generalnego A. Dutheillet de Lamothe, który stwierdził, że jako zasada ogólna prawa wspólnotowego znajduje ona swój wyraz w niektórych postanowieniach traktatowych¹⁰.

Zasada proporcjonalności doczekała się regulacji traktatowej dopiero w Traktacie o Unii Europejskiej. Wprowadził on do TWE przepis art. 3b akapit trzeci, którego unormowanie uzupełnione zostało konkluzjami Prezydencji Rady Europejskiej na szczycie w Edynburgu (11–12 grudnia 1992 r.). Zakresem art. 3b ust. 3 TWE (obecnie art. 5 ust. 3) nie objęto działań państw członkowskich. Oznacza to, że skodyfikowany został jedynie ten obszar stosowania zasady proporcjonalności, który odnosi się do działań Unii Europejskiej, a w szczególności do wykonywania jej kompetencji.

Nie znaczy to jednak, że w pozostałym zakresie – w tym w zakresie oceny działań państw członkowskich – zasada proporcjonalności nie obowiązuje. Tej zasady nadal należy szukać w orzecznictwie Trybunału¹¹. Wskazuje się, że w orzecznictwie Trybunału, który konsekwentnie rozwijał koncepcję proporcjonalności w odniesieniu do działań państw członkowskich, jako jeden z warunków wobec regulacji krajowych postawiono właśnie wymóg proporcjonalności¹².

Zasada proporcjonalności wręcz wyłącza dowolność działania instytucji unijnych i państw członkowskich. Niewątpliwie więc należy ją łączyć z ideą rządów prawa. Chroni ona jednostki przed arbitralnym działaniem instytucji oraz państw członkowskich. Wynika z niej, że nie powinno się stosować środków, które naruszają interesy ekonomiczne w sposób nieproporcjonalny do uzasadnionego celu, jaki ma być osiągnięty¹³.

¹⁰ A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecyjnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010, s. 236.

¹¹ A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności w Traktacie ustanawiającym Konstytucję dla Europy (w:) Konstytucja dla Europy – przyszły fundament Unii Europejskiej*, pod red. S. Dudzika, Kraków 2005, s. 102.

¹² J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 48.

¹³ S. Mackenzie, *The European Communities and the Rule of Law*, London 1977, s. 32.

3. Zasada proporcjonalności a przepisy o podatku akcyzowym

Szczegółowe regulacje zasady proporcjonalności odnoszą się zarówno do działań Wspólnoty, jak i do środków podejmowanych przez państwa członkowskie. Wskazuje się zresztą, że kontrola – pod kątem proporcjonalności – działań państw członkowskich jest nieporównanie intensywniejsza niż kontrola posunięć wspólnotowych¹⁴. W związku z powyższym zasada proporcjonalności odgrywa ważną rolę także na etapie implementacji prawa wspólnotowego. Nie ma bowiem wątpliwości, że państwa członkowskie, podejmując działania służące wykonaniu prawa wspólnotowego w krajowych porządkach prawnych, muszą mieć na uwadze kryteria proporcjonalności¹⁵. Również w polskim orzecznictwie podkreślano, że zasada proporcjonalności odnosi się także do oceny unormowań krajowych (implementujących przepisy wspólnotowe)¹⁶.

Co ważne, to fakt, iż orzecznictwo Trybunału potwierdza, że obowiązek państw członkowskich przestrzegania zasad ogólnych, w tym proporcjonalności, rozciąga się na sferę wykonywania prawa unijnego, niezależnie od stopnia swobody decyzyjnej, którą ono przewiduje¹⁷. W związku z powyższym nie może być uznany za istotną, czy też rozstrzygającą okoliczność fakt, że państwo członkowskie (w tym Polska) zachowało pewną swobodę, jeśli idzie o określenie stawek akcyzy dla wyrobów energetycznych i warunków ich stosowania. Tak czy inaczej, regulacje te powinny być proporcjonalne do zamierzonych i możliwych do osiągnięcia efektów. Posiadanie bowiem kompetencji dyskrecjonalnej przez władze krajowe nie oznacza, że są one zwolnione z uwzględnienia wymogów wynikających z proporcjonalności, która – co podkreśla także Trybunał w tym kontekście – jest ogólną zasadą prawa unijnego¹⁸.

Należy zauważyć, że Trybunał odwoływał się do zasady proporcjonalności również w swoich orzeczeniach dotyczących podatku akcyzowego. Tak

¹⁴ A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 239.

¹⁵ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 182.

¹⁶ Zob. wyroki NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., I FSK 1172/08, LEX nr 575019 oraz z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 267/09, ONSAiWSA 2011, nr 4, poz. 80.

¹⁷ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 183.

¹⁸ Tamże.

przykładowo w orzeczeniu w sprawie C-494/04, *Heintz van Landewijck SARL przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, w której uznał środki krajowe za niepozostające w sprzeczności z prawem wspólnotowym, jednakże zdecydował, że regulacje krajowe dotyczące akcyzy należy poddać testowi proporcjonalności¹⁹.

Trzeba również zastrzec, że nie ma wątpliwości co do tego, iż zasada proporcjonalności jest bezpośrednio skuteczna (zob. opinię Rzecznika Generalnego G.F. Manciniego z dnia 25 października 1983 r. w sprawie *Jongeneel Kaas BV i inni v. Holandia*, C-237/82)²⁰. Jednostki mogą się powoływać na jej naruszenie zarówno przed sądami wspólnotowymi, w kontekście działań instytucji wspólnotowych, jak i przed sądami krajowymi – w sprawach, które wykazują związek z prawem wspólnotowym. Mogą również zakwestionować ważność aktu wspólnotowego wydanego z naruszeniem zasady proporcjonalności w postępowaniu przed sądem krajowym. W orzeczeniu z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie *Woodspring District Council v. Bakers of Nailsea Ltd*, C-27/95, Trybunał stwierdził, że „w postępowaniu przed sądem krajowym jednostka może powoływać się na naruszenie art. 39 i 40 (3) Traktatu oraz ogólnych zasad proporcjonalności i niedyskryminacji w celu podważenia ważności aktu wydanego przez instytucje Wspólnoty”²¹.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że skoro:

- zasada proporcjonalności jest jedną z zasad prawa unijnego;
- zasada proporcjonalności dotyczy także działań państw członkowskich, w tym działań implementujących prawo unijne;
- regulacje dotyczące akcyzy od wyrobów energetycznych objęte są harmonizacją na szczeblu unijnym,
- jednostki (podatnicy) są uprawnione do powołania się na brak proporcjonalności regulacji krajowych,

– należy poddać kwestionowaną regulację krajową (tj. art. 89 ust. 14–16 u.p.a.) testowi proporcjonalności celem stwierdzenia, czy może ona w ogóle znajdować zastosowanie jako podstawa prawna rozstrzygnięć.

¹⁹ Wyrok ETS z dnia 15 czerwca 2006 r., Zb. Orz. 2006, s. I-05381.

²⁰ ECR 1984, s. 522. Zob. W. Czapliński, *Pierwszy filar Unii Europejskiej – integracja gospodarcza* (w:) *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, pod red. J. Barcza, Warszawa 2006, s. 78.

²¹ ECR 1997, s. I-1847.

4. Rozumienie zasady proporcjonalności

Termin „zasada proporcjonalności” jest używany w wielu systemach prawnych dla oznaczenia zasad moderujących działania władzy publicznej i minimalizujących zakres ingerencji w sferę praw człowieka. Treść zasad prawnych oznaczanych tym terminem nie zawsze jest identyczna. Najogólniej rzecz ujmując, zasady prawne oznaczane tym terminem wyrażają ogólny wymóg, aby środki działania stosowane przez organy władzy publicznej były w pewien sposób dopasowane do założonych celów²². Uniwersalnie jest ona rozumiana jako „nakaz podejmowania środków adekwatnych do założonych celów”²³.

Zasada proporcjonalności wpisana jest w porządek prawny każdego współczesnego państwa demokratycznego²⁴. Każdy nowoczesny system prawa wymaga od sądów (powszechnych lub konstytucyjnych), by dokonywały oceny praw wydanych przez legislaturę, i nakłada na nie obowiązek eliminowania ustaw niezgodnych z konstytucją. Najdoskonalszym narzędziem temu służącym jest zasada proporcjonalności²⁵. Proporcjonalność jest traktowana jako najdalej idąca podstawa kontroli, najpotężniejszy środek, jakim może dysponować sąd, aby dokonywać oceny działań podejmowanych przez ustawodawcę i organy administracyjne²⁶.

W niemieckim systemie prawnym – w którym chyba najwcześniej i najpełniej wykształciła się omawiana zasada – składają się na nią obecnie trzy elementy: 1) zasada przydatności (*Geeignetheit*), 2) zasada konieczności (*Erforderlichkeit*) oraz 3) zasada proporcjonalności *sensu stricto* (*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*). Zasada przydatności nakazuje wybór środków pozwalających na skuteczną realizację założonego celu. Zasada

²² A. Preisner (w:) *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, pod red. B. Banaszaka i A. Preisnera, Warszawa 2002, s. 669.

²³ K. Wójtowicz, *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm* (w:) *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, pod red. M. Zubika, Warszawa 2006, s. 265 i n.

²⁴ A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 23.

²⁵ Tamże, s. 43.

²⁶ T. Tridimas, *The Principle of Proportionality in Community Law: from the Rule of Law to Market Integration*, Irish Jurist 1996, vol. 31, s. 101.

konieczności nakazuje, aby spośród środków równie skutecznych wybrać ten, który jest najmniej uciążliwy dla jednostki. Zasada proporcjonalności *sensu stricto* nakazuje, aby zastosowane środki pozostawały w proporcji do założonego celu²⁷.

Jeśli chodzi o funkcjonowanie zasady proporcjonalności w prawie unijnym, to w literaturze przedmiotu można znaleźć opinie, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie do końca konsekwentnie formułuje przesłanki oceny proporcjonalności regulacji prawnych. Posługuje się bowiem w tym zakresie tzw. testem trójelementowym, ale często używa także tzw. testu dwuelementowego.

Test trójelementowy składa się z następujących przesłanek:

- środek musi się nadawać do osiągnięcia zakładanego celu,
- środek musi być niezbędny do osiągnięcia celu,
- środek nie może nakładać na jednostkę ciężarów, które byłyby nadmierne w stosunku do zakładanego celu.

Test dwuelementowy obejmuje zaś przesłanki adekwatności oraz niezbędności.

Zasadę proporcjonalności w prawie unijnym (także w aspekcie szeroko rozumianego prawa daninowego) referuje NSA w wyroku z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 267/09: „Podobne rozumienie tej zasady na gruncie prawa daninowego wynika z orzecznictwa ETS. Jak stwierdzono w pkt 104 wyroku z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt T-257/04 (LEX nr 498914) zasadę proporcjonalności uznano w utrwalonym orzecznictwie ETS za należącą do zasad ogólnych prawa wspólnotowego. W celu ustalenia, czy przepis prawa wspólnotowego jest zgodny z tą zasadą, należy zbadać, czy środki, które wprowadza w życie, są właściwe do osiągnięcia wyznaczonego celu oraz czy nie wykraczają poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia (wyroki Trybunału: z dnia 18 marca 1987 r. w sprawie 56/86 *Société pour l'exportation des sucres*, Rec. s. 1423, pkt 28; z dnia 30 czerwca 1987 r. w sprawie 47/86 *Roquette Frères*, Rec. s. 2889, pkt 19). W punkcie 105 tegoż orzeczenia wskazano

²⁷ E. Grabitz, *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, Archiv des öffentlichen Rechts 1973, nr 4, s. 279 – cyt. za: A. Preisner (w): *Prawa i wolności obywatelskie...*, pod red. B. Banaszaka i A. Preisnera, s. 670.

natomiast – powołując się na wyrok Trybunału z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 *Zardi*, Rec. s. I-2515, pkt 10, że zgodnie z tą zasadą legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów²⁸.

Znaczna część doktryny oraz rzeczników generalnych uznaje, że na zasadę proporcjonalności składają się trzy elementy – odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność *sensu stricto*²⁹. Wskazuje się, że chociaż początkowo w orzecznictwie Trybunału częściej można było spotkać się z dwuczłonowym rozumieniem zasady proporcjonalności, to co najmniej od końca lat 80. XX w. zaczyna dominować jej ujęcie trójczłonowe³⁰.

Proporcjonalność w szerokim znaczeniu obejmuje trzy oddzielne części: test odpowiedniości, który zajmuje się kwestią, czy dzięki danemu środkowi zostanie osiągnięty zamierzony cel; test konieczności, który służy ocenie, czy środek powoduje najmniejszą możliwą szkodę dla jednostek oraz test proporcjonalności w wąskim znaczeniu, który obejmuje zbadanie, czy korzyści wynikające z podjęcia danego środka przeważają nad kosztami finansowymi, społecznymi lub innymi dla obywateli lub Unii³¹.

W rezultacie, stosując zasadę proporcjonalności w jej najszerszej wersji, Trybunał ustala:

- czy badany środek jest odpowiednią metodą do osiągnięcia prawnie uzasadnionego celu;

²⁸ ONSAiWSA 2011, nr 4, poz. 80.

²⁹ W. Van Gerven, *Principe de proportionnalité, abus de droit et droits fondamentaux*, Journal des Tribunaux 1992, nr 5629, s. 305.

³⁰ A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 238–239.

³¹ G. Gerapetritis, *The Application of Proportionality in Administrative Law: Judicial Review in France, Greece, England and in the European Community*, Oxford 1995, s. 8; F.G. Jacobs, *Recent Developments in the Principle of Proportionality in European Community Law* (w:) *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, ed. by E. Ellis, Oxford 1999, s. 1; R.T. Hoffmann, *The Influence of the European principle of Proportionality upon UK Law* (w:) *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, Oxford 1999, s. 107.

- czy zastosowane środki ograniczają się do tego, co jest konieczne do osiągnięcia owego prawnie uzasadnionego celu (innymi słowy, czy istniała możliwość osiągnięcia tego celu przy zastosowaniu mniej uciążliwych środków);
- czy poniesione koszty bądź nałożone ograniczenia są do przyjęcia w porównaniu z osiągniętym celem³².

5. Cele regulacji dotyczącej zestawienia oświadczeń a zasada proporcjonalności

Zbadanie danej regulacji w kontekście jej proporcjonalności wymaga określenia celu tej regulacji. Tylko bowiem wówczas – znając jej cel – można ocenić, czy regulacja jest przydatna (odpowiednia), konieczna (niezbędna) i adekwatna do tego celu.

Regulacje art. 89 ust. 14–16 u.p.a. – których proporcjonalność poddawana jest ocenie – znajdowały się w ustawie już w jej pierwszej wersji. Regulacje te zostały przewidziane już w projekcie ustawy, który ówczesna Rada Ministrów wniosła do Sejmu. W związku z powyższym – dla określenia celu tych regulacji jak najbardziej wskazane jest odwołanie się do uzasadnienia projektu ustawy. W uzasadnieniu projektu ustawy – wskazując na powody wprowadzenia całego bloku regulacji dotyczących obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych w związku ze stosowaniem niższych stawek akcyzy dla wyrobów energetycznych przeznaczonych na cele energetyczne (w projekcie oznaczonych jako art. 85 ust. 5–12) – stwierdzono, że **„przepisy wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych** [podkr. – A.B.]. Na sprzedawców, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego olejów przeznaczonych do celów opałowych nałożono szczególne obowiązki w zakresie oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonych stawek akcyzy. Szczegółowo określono zakres danych, jakie powinny zawierać oświadczenia i miesięczne zestawienie tych oświadczeń, tryb ich uzyskiwania od nabywców, tryb i terminy składania organom podatkowym oraz terminy przechowywania

³² M. Brealey, M. Hoskins, *Remedies in EC Law*, London 1998, s. 28.

kopii tych oświadczeń. W przypadku podmiotów, które nabywają oleje opałowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przewidziano możliwość złożenia stosownych oświadczeń w wystawionej fakturze VAT”.

Z kolei wskazując na powody wprowadzenia art. 85 ust. 13 projektu – który ostatecznie stał się art. 89 ust. 16 u.p.a. – argumentuje się: „**przepis ma charakter dyscyplinujący podatników**, odwołuje się bowiem, w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5–12, do **sankcyjnych stawek** [podkr. – A.B.] określonych w ust. 4”.

Analiza uzasadnienia projektu ustawy wskazuje zatem, że powodem wprowadzenia wszystkich regulacji dotyczących oświadczeń o przeznaczeniu olejów do celów opałowych oraz zestawień tych oświadczeń (i ich przekazywania organowi podatkowemu) była chęć kontroli tego, czy wyroby faktycznie przeznaczone są na cele opałowe. W odniesieniu do regulacji przewidującej stosowanie podstawowej stawki akcyzy – w razie niedopełnienia warunków związanych z oświadczeniami i zestawieniami tych oświadczeń – projektodawcy przyznają, że ma ona sankcyjny charakter.

6. Przydatność regulacji dotyczącej oświadczeń w kontekście zasady proporcjonalności

Jak już wskazywano, pierwszym elementem testu proporcjonalności jest ocena, czy dana regulacja jest odpowiednią (przydatną) metodą do osiągnięcia prawnie uzasadnionego celu. Przyjmuje się w związku z tym, że zasada przydatności może być formułowana między innymi jako „zakaz stosowania środków nieprzydatnych” lub „zakaz stosowania środków oczywiście nieprzydatnych”³³. Środek nie nadaje się do osiągnięcia celu, jeżeli utrudnia jego osiągnięcie lub nie wykazuje żadnego związku z tym celem³⁴, przy czym do uznania danego działania za odpowiednie wystarczy, że przyczynia się ono ogólnie do realizacji danego celu³⁵.

³³ A. Preisner (w:) *Prawa i wolności obywatelskie...*, pod red. B. Banaszaka i A. Preisnera, s. 690.

³⁴ K. Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. III/2, *Grundbegriffe Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung*, München 1984, s. 776–777; K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 140.

³⁵ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 86.

W kontekście celu regulacji – jako dążenia do zapewnienia kontroli nad prawidłowością używania olejów (kupowanych jako opałowe) do celów opałowych – można stwierdzić, że środek w postaci obowiązku sporządzania i przysyłania zestawień oświadczeń nabywców olejów jest przydatny do osiągnięcia tego celu. Organy podatkowe dzięki uzyskaniu odpowiednich informacji (na podstawie miesięcznych zestawień) mają możliwość skontrolowania używalności olejów opałowych do celów opałowych.

Przydatność powyższej regulacji do osiągnięcia zamierzonych celów nie oznacza jednak, że jest ona proporcjonalna. Musi być ona bowiem również niezbędna (konieczna) dla osiągnięcia zakładanych celów, zaś uciążliwości związane z jej stosowaniem muszą być proporcjonalne do zakładanego celu.

7. Niezbędność regulacji dotyczącej oświadczeń w kontekście zasady proporcjonalności

Badanie niezbędności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej sprowadza się w większości przypadków do odpowiedzi na pytanie, czy dany środek to najmniej ograniczająca alternatywa zdolna osiągnąć dany cel (Rzecznik Generalny Poiares Maduro w opinii w sprawie C-434/04, *Ahokainen*)³⁶. W tym sensie mówi się również o adekwatności.

Uważa się, że – mając na względzie orzecznictwo unijne – działanie jest konieczne (niezbędne), jeżeli nie może być zastąpione żadnym działaniem alternatywnym, które przyniosłoby ten sam efekt i jednocześnie stanowiłoby mniejsze zagrożenie dla innych celów lub interesów chronionych przez prawo unijne³⁷. Obowiązkiem prawodawcy jest zastosowanie ograniczenia z jednej strony najmniejszego, a z drugiej wystarczającego dla osiągnięcia celu³⁸. W literaturze przedmiotu stawia się nawet tezę, że wymogowi konieczności sądy rygorystycznie nadają obowiązek stosowania zdecydowanie najłagodniejszego środka³⁹. W tym kontekście często podaje się

³⁶ Wyrok ETS z dnia 28 września 2006 r., *postępowanie karne przeciwko Jan-Erik Anders Ahokainen i Mati Leppik*, Zb. Orz. 2006, s. I-09171.

³⁷ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 90.

³⁸ J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 25.

³⁹ A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 254.

przykład używania młota pneumatycznego do rozłupania orzecha. Wprawdzie da się to zrobić i osiągnie się zamierzony cel, jednakże nie jest to konieczne, zaś zamierzony efekt można osiągnąć łagodniejszymi środkami.

Wskazuje się także, że jeśli organ może skorzystać ze środków bardziej uciążliwych i skuteczniejszych oraz mniej uciążliwych, ale za to mniej efektywnych, wówczas użycie środka bardziej restryktywnego może być uznane za niespełniające wymogu proporcjonalności *sensu stricto*⁴⁰. Trafnie określił to Rzecznik Generalny F.G. Jacobs w opinii z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie *Hauptzollamt Hamburg – Jonas v. Werner Faust*, C-24–26/90: „Zasada proporcjonalności nie jest zachowana tylko z tego powodu, że administracja nie stosuje najbardziej drastycznej broni, jaką ma do dyspozycji; zasada ta wymaga bowiem wybrania spośród dostępnych środków tego, który jest w stanie osiągnąć dany cel i jest najmniej uciążliwy dla jednostki. Użycie kuli armatniej do zabicia muchy nie może być uzasadnione na tej podstawie, że zamiast niej można było użyć nuklearnego pocisku”⁴¹.

W kontekście powyższego stwierdzić należy, że obowiązek sporządzania i dostarczania organowi podatkowemu miesięcznych zestawień oświadczeń nabywców olejów opałowych absolutnie nie wydaje się niezbędny dla kontrolowania poprawności rozliczeń z podatku akcyzowego u sprzedawców tego oleju. Organy podatkowe czy też organy kontroli skarbowej mają bowiem inne instrumenty zmierzające do kontroli poprawności działań podatnika w tym zakresie. Takim instrumentem jest możliwość rozpoczęcia i przeprowadzenia w sposób niemal nieograniczony kontroli u podatnika sprzedającego oleje opałowe i poddanie weryfikacji oświadczeń, które sprzedający odbierał od nabywców i które ma obowiązek przechowywać. Sporządzanie i przekazywanie miesięcznych zestawień oświadczeń nie jest niezbędne dla przeprowadzenia kontroli, o której mowa, gdyż w razie jakichkolwiek wątpliwości organ rozpoczyna kontrolę u podatnika, gdzie i tak bada dokumentację źródłową, tj. same oświadczenia. To właśnie bowiem obowiązki związane z samymi oświadczeniami nabywców wydają się zasadnicze i podstawowe. Same zaś zestawienia oświadczeń mają charakter wtórny i nie są niezbędne organowi dla prowadzenia kontroli. W tym znaczeniu miesięczne

⁴⁰ K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej...*, s. 161–162.

⁴¹ ECR 1991, s. I-4905, § 46.

zestawienia nie są niezbędne organowi dla osiągnięcia zamierzonego celu. Został on wyposażony przez ustawodawcę w wiele innych instrumentów kontrolnych, które w równej mierze przyczyniają się do zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania się z akcyzy przy sprzedaży olejów na cele opałowe. Jak stwierdził Trybunał, nie można uznać za proporcjonalne pewnych regulacji jako służących zapewnieniu skutecznej kontroli podatkowej, jeśli dane okoliczności można było udowodnić i wykazać je w inny – niż w zakwestionowany i uznany za nieproporcjonalny – sposób⁴².

Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny w „Opinii Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie lepszego stanowienia prawa” (2006/C 24/12) wyraził pogląd, że zgodnie z zasadą proporcjonalności przepisy wykonawcze muszą unikać w jak największym stopniu zbyt dużych ograniczeń, nieproporcjonalnych kosztów dostosowania (*compliance costs*) lub zbędnych kontroli i przepisów w stosunku do zamierzonych celów. W tym zaś przypadku, który rozpatrujemy, koszty dostosowania się do tych regulacji mogą być ocenione jako duże, zaś sam obowiązek (w kontekście tego, że organ i tak poddaje kontroli dokumentację źródłową) może być oceniony jako zbędny.

Można tu zauważyć, że w opinii na temat projektowanych regulacji sporządzonej w toku postępowania legislacyjnego wskazywano: „Przepis art. 85 ust. 12 projektu ustawy nakazuje sporządzanie i przedkładanie organom podatkowym miesięcznych zestawień oświadczeń, w których byłaby powtarzana treść samych oświadczeń. W praktyce, sporządzenie tego rodzaju zestawień będzie bardzo pracochłonne. Stąd też należałoby rozważyć, czy podatnicy nie powinni składać organom podatkowym kopii takich oświadczeń, które byłyby sporządzane przez samych nabywców. Niewątpliwie **byłoby to rozwiązanie bardziej racjonalne, bowiem kopie takie w równym stopniu spełnią swoje funkcje, jak ich zestawienia** [podkr. – A.B.]. Przyjęcie takiego rozwiązania przyczyniłoby się niewątpliwie do zmniejszenia kosztów poboru podatku, ponoszonych przez podatników”⁴³.

⁴² Zob. orzeczenie ETS z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Zb. Orz. 2005, s. I-2057.

⁴³ M. Kalinowski, opinia z dnia 15 października 2008 r. na temat projektu ustawy o podatku akcyzowym, [http://orka.sejm.gov.pl/RexDomk6.nsf/0/60A7B1064BEE7856C12574DE004B7C65/\\$file/i2903_08.rtf](http://orka.sejm.gov.pl/RexDomk6.nsf/0/60A7B1064BEE7856C12574DE004B7C65/$file/i2903_08.rtf).

Wyraźnie wskazuje się zatem na możliwość użycia innych, mniej praco-
chłonnych środków, które w tym samym stopniu co zestawienia oświad-
czeń spełniłyby zamierzony cel.

Zauważyć można, że omawiając aspekt konieczności – w ramach zasady
proporcjonalności – podkreśla się, że istotne jest to, aby regulacje stoso-
wane w innym kraju członkowskim nie były „dublowane”⁴⁴. Powyższe od-
nosiło się wprawdzie przede wszystkim do regulacji odnoszących się do
swobody przepływu towarów i niedublowania regulacji służących temu
samemu celowi w więcej niż jednym państwie członkowskim, jednakże
można to odnieść odpowiednio również do niecelowości dublowania re-
gulacji służącej jednemu celowi w tym samym państwie członkowskim.
Wskazywano już, że sam system oświadczeń niewątpliwie umożliwia orga-
nowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej) skuteczną kontrolę nad
tym, czy sprzedawcy prawidłowo sprzedają oleje na cele opałowe. W tym
kontekście zbędną uciążliwością, bynajmniej niepoprawiającą skuteczności
systemu kontroli, o której mowa, jest wprowadzenie obowiązku sporządza-
nia i przekazywania organowi miesięcznych zestawień oświadczeń. Ten
obowiązek dubluje bowiem – w kontekście celów kontroli – sam obowiązek
odbierania i przechowywania oświadczeń.

Powyższe prowadzi, moim zdaniem, do wniosku, że wprowadzony przepisa-
mi art. 89 ust. 14–15 u.p.a. obowiązek sporządzania i przekazywania organo-
wi podatkowemu miesięcznych zestawień oświadczeń nie jest niezbędny dla
zapewnienia realizacji celu, dla którego został wprowadzony. To zaś prowa-
dzi do wniosku, że już z tego powodu regulacja ta narusza zasadę proporcjo-
nalności. Jako taka jest ona sprzeczna *per se* z przepisami unijnymi.

8. Proporcjonalność *sensu stricto* regulacji dotyczącej oświadczeń w kontekście zasady proporcjonalności

Wskazano już, że z powodu braku niezbędności regulacje art. 89
ust. 14–15 u.p.a. naruszają zasadę proporcjonalności. Mimo wszystko warto
jeszcze zastanowić się nad powyższymi regulacjami – w tym w szczegól-
ności nad sankcyjną regulacją art. 89 ust. 16 u.p.a. – w kontekście trzeciego
elementu zasady proporcjonalności, tj. proporcjonalności *sensu stricto*.

⁴⁴ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 89.

Zasada proporcjonalności *sensu stricto* może być formułowana między innymi jako „obowiązek zachowania proporcji między efektem regulacji a ciężarem dla jednostki”, jako „wymóg, aby między efektem regulacji a ciężarem dla jednostki nie zachodziły dysproporcje” lub jako „nakaz, aby między efektem regulacji a ciężarem dla jednostki nie zachodziły oczywiste dysproporcje”⁴⁵. Istnieje bowiem konieczność zachowania proporcji pomiędzy ograniczeniem danego konstytucyjnego prawa lub wolności (czyli nałożonymi na jednostkę obciążeniami) a zamierzonym celem (pozytywnym efektem) danej regulacji prawnej⁴⁶.

Jeśli bowiem oceniane środki obciążają jednostkę w sposób nadmierny i nieodpowiedni, nie mieszczą się one w ramach zasady proporcjonalności. Istnieje konieczność ważenia dwóch dóbr (wartości), których pełna realizacja jest niemożliwa: dobra naruszonego przez podjęte środki działania (czyli wartości znajdujących się u podstaw danego prawa lub wolności), a także dobra, którego ochrona jest w konkretnych okolicznościach celem ingerencji państwa⁴⁷.

Zasada proporcjonalności *sensu stricto* ma zastosowanie zwłaszcza w przypadku rozwiązań o charakterze sankcyjnym. Stosowane sankcje mają być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające. Tę proporcjonalność należy odnieść do wagi popełnionego naruszenia⁴⁸.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić trzeba, że stosowana sankcja (sankcyjny charakter przepisu podkreśla sam ustawodawca) wydaje się środkiem stanowczo zbyt drastycznym względem samej wagi naruszenia, abstrahując od samego braku niezbędności obowiązku, który naruszono. Należy bowiem zauważyć, że naruszenie tego obowiązku nie niweczy bynajmniej możliwości wykonywania przez organ kompetencji kontrolnych, ba – nawet specjalnie ich nie utrudnia. Organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) ma dokładnie takie same możliwości kontroli (prawidłowości dokonywania sprzedaży olejów opałowych z niższymi stawkami akcyzy) względem sprzedawców, którzy

⁴⁵ A. Preisner (w:) *Prawa i wolności obywatelskie...*, pod red. B. Banaszaka i A. Preisnera, s. 690.

⁴⁶ J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 28.

⁴⁷ Tamże.

⁴⁸ Orzeczenie ETS z dnia 10 lipca 1990 r. w sprawie *Anklagemyndigheden v. Hansen & Soen I/S*, C-326/88, ECR 1990, s. I-2911.

złożyli zestawienie oświadczeń, jak i względem tych, którzy takiego zestawienia nie złożyli. Skuteczność kontroli względem tych dwóch grup także kształtuje się tak samo, skoro kontroli i tak podlegają przede wszystkim same oświadczenia (a nie ich zestawienia).

W związku z powyższym sankcja (w postaci zastosowania wyższej stawki akcyzy – jak dla olejów opałowych) jest nieproporcjonalna (zbyt surowa) do wagi uchybienia (niesporządzenia i niedostarczenia zestawień oświadczeń).

Tak więc niezależnie od tego, że sam obowiązek sporządzania i dostarczania organowi podatkowemu zestawień oświadczeń, o których mowa, narusza zasadę proporcjonalności (z powodu braku niezbędności), to również sankcja przewidziana za uchybienie temu obowiązkowi jest nieproporcjonalna do wagi (i faktycznego znaczenia) naruszenia.

9. Podsumowanie

Mając na względzie powyższe, stwierdzić należy, że przepisy art. 89 ust. 14–16 u.p.a. wywołują wątpliwości co do ich zgodności z przepisami unijnymi. Wprawdzie państwa członkowskie zachowują pewien stopień swobody, jeśli idzie o określenie wysokości stawek akcyzy od wyrobów energetycznych i sposobu ich stosowania, jednakże regulacje te nie mogą naruszać zasady proporcjonalności, która jest nie tylko zasadą podatku akcyzowego, ale również ogólną zasadą prawa unijnego.

Wykazano już, że powyższe regulacje, chociaż są przydatne i służą realizacji założonego celu (tj. zapewnienia kontroli podatku akcyzowego), nie są konieczne (niezbędne), gdyż omawiany cel można osiągnąć innymi środkami (i *de facto* ustawodawca zagwarantował jego osiągnięcie za pomocą podstawowego instrumentu, jakim są oświadczenia, wobec czego ich zestawienia mają tylko charakter wtórny), zaś przewidziana za ich naruszenie sankcja jest oczywiście nieproporcjonalna do wagi i znaczenia uchybienia.

W konsekwencji uznać należy, że powyższe przepisy naruszają zasadę proporcjonalności i w związku z tym nie powinny być stosowane. Organy stosujące prawo mają – wynikający z zasady pierwszeństwa prawa unijnego – obowiązek pominięcia tych regulacji przy rozstrzygnięciu sprawy.

Zachowanie należytej staranności w transakcji a odpowiedzialność podatkowa na gruncie art. 8 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym

1. Wstęp

Analiza ryzyka przeprowadzona przez służby skarbowe, potwierdzona wynikami postępowań kontrolnych, wskazuje, że zarówno w Polsce, jak i w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, obserwuje się zjawisko wykorzystywania mechanizmów konstrukcji podatku do uzyskiwania korzyści kosztem budżetu państwa oraz innych uczestników rynku paliw. Dotyczy to przede wszystkim uszczuplania należności budżetu państwa w zakresie podatku akcyzowego lub wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. Charakterystyczną cechą tego zjawiska jest wykorzystanie w łańcuchu transakcji podmiotu pełniącego rolę tzw. znikającego podatnika. Podmiot taki nie odprowadza należnego podatku do budżetu, a jednocześnie tworzy formalne podstawy do żądania jego zwrotu lub odliczania przez inne powiązane podmioty na dalszym etapie obrotu. Taka fikcyjna konstrukcja służy do uzyskiwania uprzywilejowanej pozycji rynkowej poprzez możliwość oferowania towarów po cenach obniżonych o wartość podatku.

Skutki opisanego procederu to zarówno możliwość realnego zagrożenia konkurencyjności dla uczciwych przedsiębiorców, prowadzących działalność zgodnie z prawem i regułami rynku, poprzez zaniżanie cen o wartość nieodprowadzonego podatku, jak i bezpośrednie straty budżetu państwa, w wyniku wyłudzenia zwrotów podatków lub uszczuplania jego

należności. Mechanizm ten może także stanowić niebezpieczeństwo dla rzetelnych podatników, ponieważ przepisy prawa podatkowego przewidują również i ich odpowiedzialność podatkową związaną z nabyciem lub posiadaniem wyrobów, od których nie został zapłacono należny podatek¹. W niniejszym referacie poddano analizie mechanizm odpowiedzialności podatkowej w tym zakresie, a zwłaszcza podstawowy element pozwalający na jej wyłączenie, tj. kwestię zachowania należytej staranności w transakcji na gruncie podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług.

2. Zachowanie należytej staranności w transakcji a sytuacja prawna podatnika w zakresie odpowiedzialności podatkowej w świetle art. 8 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym

Dyrektywa Rady 2008/118/WE w art. 7 zakłada wymagalność podatku z chwilą dopuszczenia do konsumpcji, a za takie rozumie się między innymi wynikające z ust. 2 lit. b „przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego”. Natomiast w art. 8 dyrektywy 2008/118/WE prawodawca wspólnotowy określił katalog osób zobowiązanych do zapłaty podatku. Zgodnie z tym artykułem osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest w odniesieniu do przechowywania wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. b: każda osoba przechowująca wyroby akcyzowe oraz każda inna osoba uczestnicząca w ich przechowywaniu. Ponadto jeżeli w odniesieniu do tego samego długu akcyzowego występuje kilku dłużników, są oni solidarnie zobowiązani do zapłaty tego długu (art. 8 ust. 2).

¹ List do podatników VAT ws. zagrożenia oszustwami w obrocie paliwami z dnia 13 listopada 2014 r., http://www.mf.gov.pl/web/wp/inne-podatki/formularze-wynik1/-/asset_publisher/Px5S/content/list-do-podatnikow-vat-ws-zagrozenia-oszustwami-w-obrocie-paliwa-mi;jsessionid=4FF3E0B7ECD31DE7215CCC0AAAD986C9?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fweb%2Fwp%2Ffinne-podatki%2Fformularze-wynik1%3Bjsessionid%3D4FF3E0B7ECD31DE7215CCC0AAAD986C9%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Px5S%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2 (data dostępu: 22 lutego 2016 r.).

Ustawodawca krajowy, dokonując implementacji dyrektywy 2008/118/WE w ustawie o podatku akcyzowym poza typowymi czynnościami stanowiącymi przedmiot opodatkowania, które wymienione zostały w art. 8 ust. 1 u.p.a., uznał za stanowiące przedmiot opodatkowania dodatkowe czynności, wymienione w art. 8 ust. 2 ustawy, w tym również w pkt 4 tego przepisu, tj. nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Wymaga podkreślenia, że każda z czynności wymienionych w punktach od 1 do 4 ust. 2 art. 8 u.p.a. jest specyficzna, odbiegająca od czynności określonych w art. 8 ust. 1 u.p.a. Wystąpienie którejkolwiek z nich skutkuje powstaniem kolejnego obowiązku podatkowego, co ma znaczenie w zakresie zastosowania zasady jednofazowości podatku akcyzowego.

W ramach art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. ustawodawca uznał, że w warunkach w tym przepisie określonych już samo posiadanie lub nabycie wyrobów akcyzowych może stanowić czynność lub stan faktyczny podlegające opodatkowaniu, jeśli od tych wyrobów nie został uiszczony podatek akcyzowy. Celem wprowadzenia tej regulacji było niewątpliwie zabezpieczenie budżetu państwa przed sytuacjami, kiedy wyrób akcyzowy znajduje się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy i nie została od niego uiszczona akcyza w należnej wysokości. W rezultacie nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych stanowi czynność opodatkowaną po stronie nabywcy albo posiadacza wyrobów akcyzowych, jeżeli nie została od nich zapłacona akcyza.

Z przepisem powyższym powiązany jest art. 13 ust. 1 u.p.a., w myśl którego podatnikiem akcyzy jest między innymi osoba fizyczna, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Wykładnia art. 13 ust. 1 u.p.a. upoważnia do stwierdzenia, że aby doszło do obarczenia odpowiedzialnością podatkową nabywcy lub posiadacza wyrobów akcyzowych, musi dojść do spełnienia dwóch przesłanek: po pierwsze od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, po drugie brak ustalenia w przeprowadzonym przez organ postępowaniu faktu zapłaty akcyzy.

Przedstawione stanowisko znajduje akceptację judykatury. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 marca 2013 r., I GSK 1048/11, zauważył: „Sens art. 4 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zbieżnego w istotnym dla sprawy zakresie z treścią obecnego art. 8 ust. 2 pkt 4), sprowadza się do przesądzenia przez ustawodawcę, niezależnie od wcześniejszych uregulowań zawartych w art. 4 u.p.a. (obecnie art. 8 ust. 1) samodzielnej podstawy do obciążenia akcyzą, jeśli tylko występuje stan nabycia lub posiadania przez podatnika wyrobów akcyzowych w sytuacji, w której od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości”². Dla powstania obowiązku podatkowego nabywcy lub posiadacza wyrobów akcyzowych, w szczególności w sytuacji gdy istnieją wątpliwości, czy kwota akcyzy została, po zakończeniu procedury zawieszenia poboru akcyzy, określona lub zadeklarowana w należnej wysokości, istotne znaczenie ma kwestia zapłaty akcyzy w należnej wysokości. Jedyne ustalenie w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego, że podatek został zapłacony, wyklucza powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do nabywcy lub posiadacza wyrobów akcyzowych.

Jak wynika z powyższego orzeczenia, posiadanie lub nabycie wyrobu akcyzowego jest samoistnym przedmiotem opodatkowania, natomiast powstaje dalsze zagadnienie, tj. ustalenie w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego, że podatek został zapłacony. Z treści tej części przepisu wynika, że postępowanie podatkowe powinno zmierzać do ustalenia faktu zapłaty akcyzy. Dla uwolnienia się uczestnika obrotu wyrobem akcyzowym od obowiązku zapłaty akcyzy

² LEX nr 1339535. Por. także wyroki NSA: z dnia 15 czerwca 2012 r., I GSK 888/11, LEX nr 1216528; z dnia 18 maja 2012 r., I GSK 545/11, LEX nr 1403109; z dnia 12 października 2011 r., I GSK 586/10, LEX nr 1148886.

decydujące jest rzeczywiste odprowadzenie tego podatku we wcześniejszej fazie obrotu, czyli wykazanie zrealizowania zasady jednokrotności (jednofazowości) opodatkowania akcyzą.

3. Przedmiot opodatkowania a zasada jednofazowości podatku akcyzowego

Jednofazowość opodatkowania podatkiem akcyzowym przejawia się w tym, że akcyza powinna być płacona na pierwszym szczeblu obrotu, który dokonywany jest poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy w przypadku wyrobów akcyzowych. Konsekwentnie każda następna transakcja po zadeklarowaniu lub określeniu kwoty akcyzy, której przedmiotem będą te same wyroby akcyzowe, nie powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, a podmiot dokonujący danej transakcji nie powinien być traktowany jako podatnik akcyzy.

Zasada jednokrotnego opodatkowania podatkiem akcyzowym została wyrażona w art. 8 ust. 6 u.p.a. Zgodnie z treścią tego przepisu obowiązek podatkowy w akcyzie nie powstaje, jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego obowiązek podatkowy powstał w związku z wykonaniem jednej czynności wymienionej w art. 8 ust. 1 u.p.a. dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu. Niemniej jednak warunkiem nieopodatkowania kolejno następujących transakcji jest prawidłowe rozliczenie kwoty należnej akcyzy (zadeklarowanie lub określenie) w momencie zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy, tj. w momencie powstania obowiązku zapłaty akcyzy w stosunku do danego wyrobu. W efekcie jeżeli producent wyrobów akcyzowych dokona prawidłowego rozliczenia podatku akcyzowego z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych do hurtownika, to kolejne transakcje, których przedmiotem będą te same wyroby akcyzowe dostarczone przez producenta, nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Co więcej, poszczególne podmioty występujące w łańcuchu sprzedaży (hurtownik, detalista) nie będą traktowane jako podatnicy podatku akcyzowego, pomimo że przedmiotem dokonywanych przez nich transakcji będą wyroby akcyzowe³.

³ Sz. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 116.

Zgodzić się należy z tezą zawartą w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 20 października 2011 r., III SA/Po 643/11, że przepis art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. „nie może stanowić narzędzia do domagania się zapłaty akcyzy od posiadacza lub nabywcy wyrobów akcyzowych, w każdym przypadku, gdy dostawca nie uiścił należnej akcyzy. Sąd stoi na stanowisku, że celem tej regulacji jest bowiem dopuszczalność pociągnięcia posiadacza wyrobów akcyzowych do quasi-solidarnej odpowiedzialności w sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie dostawcy wyrobów akcyzowych, gdy nabywca nie jest w stanie wskazać źródła pochodzenia wyrobów oraz podmiotu, od którego wyroby te nabył, co może być przesłanką przypuszczenia, że w stosunku do nabytego wyrobu nie zostały dopełnione obowiązki wynikające z ustawy o podatku akcyzowym”⁴.

Koresponduje to z odpowiedzią Ministerstwa Finansów z dnia 26 października 2012 r. na interpelację poselską nr 10028⁵, gdzie wskazano, że: „Przepis art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. nie może służyć organom celnym do wyboru podmiotu, od którego podatek łatwiej wyegzekwować, by przerzucić odpowiedzialność za niezapłacony podatek na podmiot będący w posiadaniu wyrobów, od których powinna zostać zapłacona akcyza na wcześniejszym etapie obrotu. Przepis ten nie powinien mieć również zastosowania w sytuacji, gdy podatnik na wcześniejszym etapie obrotu nie zadeklarował kwoty akcyzy, a organ podatkowy jest w stanie zidentyfikować tego podatnika”.

W ocenie autora przedstawiona powyżej teza wynika z założenia, że znany jest podmiot deklarujący lub podmiot, którym zostało określone zobowiązanie podatkowe w związku z zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, czyli obowiązek wynikający z ust. 1 art. 8 u.p.a. (opodatkowania na pierwszym etapie obrotu). W konsekwencji to od tego podmiotu będzie egzekwowana zapłata podatku.

Natomiast w przypadku gdy znany jest podmiot (lub nawet kilka podmiotów w łańcuchu transakcji), który dokonał sprzedaży wyrobu podatnikowi, lecz brak jest możliwości ustalenia, kto jest tym podmiotem na pierwszym

⁴ LEX nr 1154327.

⁵ Zob.: <http://sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacjaTresc.xsp?documentId=E9DEC449A378AD75C1257AE10046C816&view=S>.

etapie obrotu zobowiązanym do zapłaty akcyzy, wówczas wszyscy ci pośrednicy w łańcuchu operacji zobowiązani będą do zapłaty podatku równorzędnie na zasadzie odpowiedzialności solidarnej. Dopiero zapłata akcyzy przez jednego z nich zwolni pozostałych z odpowiedzialności podatkowej w akcyzie.

Wymóg przedstawienia stosownych dowodów stanowi materialnoprawną przesłankę, która determinuje sytuację podatnika na gruncie opodatkowania akcyzą⁶. A zatem dopiero posiadanie przez nabywcę lub posiadacza wyrobów akcyzowych dowodów przesądających o tym, że nastąpiła zapłata podatku akcyzowego przez innego podatnika dokonującego czynności podlegającej opodatkowaniu, daje podstawy do stwierdzenia, że w stosunku do tych podmiotów zobowiązanie podatkowe wygasło. Warto zwrócić uwagę na to, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym panuje pogląd, iż to obowiązkiem podatnika jest wykazanie owego faktu, zwalniającego go od odpowiedzialności podatkowej. To nabywca wyrobu akcyzowego zobowiązany jest ustalić fakt zapłaty podatku akcyzowego na poprzednim etapie obrotu. Zobligowany jest więc wskazać podmiot, który zapłacił od nabywanego przez niego wyrobu akcyzę⁷. Potwierdza to brzmienie art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a. W przeciwnym bowiem razie, pomimo zasady jednokrotności opodatkowania akcyzą, to nabywca lub posiadacz staje się podatnikiem tego podatku, jeśli od nabywanego towaru nie zapłacono akcyzy.

Natomiast organy podatkowe nie mają obowiązku, w przypadku gdy podatnik nie wskazał rzeczywistego, a nie domniemanego, dostawcy wyrobów, poszukiwania nieokreślonego dostawcy i sprawdzania, czy zapłacił on podatek w odpowiedniej wysokości (por. wyrok NSA z dnia 27 marca 2013 r., I GSK 1581/11)⁸. W wyroku tym stwierdzono jednoznacznie, że w ramach obowiązku podatnika, jako okoliczności uwalniających go od opodatkowania, mieści się wskazanie konkretnego podmiotu, który ten podatek od nabywanego,

⁶ Por. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., I GSK 703/12, LEX nr 1449805.

⁷ Por. por. wyroki: WSA we Wrocławiu z dnia 28 maja 2010 r., I SA/Wr 128/10, LEX nr 586008; WSA w Opolu z dnia 8 kwietnia 2009 r., I SA/Op 350/08, LEX nr 493580; NSA z dnia 14 marca 2013 r., I GSK 1344/11, LEX nr 1339547; NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., I GSK 611/11, LEX nr 1341417; WSA z Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2014 r., III SA/Po 1026/13, LEX nr 1500554.

⁸ LEX nr 1360579.

posiadanego czy też zbywanego wyrobu zapłacił. Zaznaczyć przy tym należy, że brak możliwości ustalenia w toku prowadzonego postępowania kontrolnego lub podatkowego faktu zapłaty akcyzy w należytnej wysokości nie będzie oznaczał wyłączenia w toku prowadzonego postępowania stosowania zasad postępowania dowodowego. W szczególności organ prowadzący postępowanie będzie zobligowany do przeprowadzenia wszelkich możliwych dowodów mających na celu wyjaśnienie sprawy, pod warunkiem ich zgodności z prawem. Tym samym możliwość zastosowania normy zawartej w art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. będzie konsekwencją przeprowadzenia odpowiednio udokumentowanych czynności dowodowych w zakresie ustalenia, czy zapłacono podatek akcyzowy w należytnej wysokości⁹.

Z analizy orzecznictwa sądowoadministracyjnego wynika, że „dla powstania przewidzianego w nich obowiązku podatkowego nie mają prawnie doniosłego znaczenia takie okoliczności jak: posiadanie przez jeden z podmiotów wymienionych w art. 13 ust. 1 u.p.a. dokumentów, na podstawie których w łańcuchu obrotu wyrobami akcyzowymi da się ustalić dane sprzedawcy tych wyrobów i że prowadzi on działalność gospodarczą oraz działanie w przeświadczeniu (w dobrej wierze), że sprzedawca wyrobu akcyzowego (lub jego poprzednik) zapłacił już należną akcyzę. (...) W świetle treści powołanych wyżej przepisów takie okoliczności nie mogą być ocenione jako wystarczające, aby wyłączyć nabywcę (posiadacza) wyrobu akcyzowego od obowiązku zapłaty akcyzy”¹⁰.

Powyższy pogląd jest zasadniczo jednolicie prezentowany także we wcześniejszym orzecznictwie sądów administracyjnych, w oparciu o rozwiązania przyjęte w ustawodawstwie krajowym¹¹. Podkreśla się w nim, że zagadnienie świadomości nabywcy towaru akcyzowego co do tego, czy we wcześniejszej fazie obrotu została uiszczona akcyza, nie jest okolicznością warunkującą uznanie nabywcy towaru akcyzowego za podatnika akcyzy. Kwestia ta ma natomiast znaczenie dla sytuacji nabywcy wyrobu akcyzowego, który

⁹ A. Bartosiewicz, J. Wowra, *Czynności i zdarzenia opodatkowane podatkiem akcyzowym. Komentarz praktyczny*, ABC nr 92414, LEX/el.

¹⁰ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 lipca 2014 r., I FSK 1106/13 (POP 2014, z. 5, s. 462–467), opierając się na wykładni art. 7 i 8 dyrektywy 2008/118/WE, implementowanych do krajowego porządku prawnego przez przepisy art. 8 ust. 2 pkt 4 i art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.a.

¹¹ Por. wyroki NSA: z dnia 14 lipca 2010 r., I GSK 960/09, LEX nr 706194; z dnia 14 września 2010 r., I GSK 1162/09, LEX nr 744694.

mógłby uwolnić się od obowiązku podatkowego wykazując, że akcyza została opłacona wcześniej. Jak wskazał WSA w Opolu w wyroku z dnia 30 kwietnia 2014 r., I SA/Op 48/14¹², samo brzmienie art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. nie daje podstaw do twierdzenia, że regulacja ta ogranicza się wyłącznie do przypadków, w których dany podmiot wiedział albo co najmniej mógł przypuszczać, iż kwota akcyzy nie została rozliczona przez dostawcę, a zatem nie dotyczy podmiotów, które dochowały należytej staranności w zakresie podmiotu, od którego nabyły wyroby akcyzowe, w wyniku czego będzie możliwe w szczególności ustalenie jego danych oraz faktu prowadzenia przez niego działalności w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi¹³.

4. Zachowanie należytej staranności w transakcji a sytuacja prawna podatnika w zakresie odpowiedzialności podatkowej na gruncie podatku od towarów i usług

Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴ w art. 167 stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Natomiast jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika (art. 168 lit. a). Zgodnie z art. 220 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, albo w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zauważono, że wprowadzie prawo do odliczenia podatku jest integralną częścią

¹² LEX nr 1461565.

¹³ Por. też wyroki WSA w Gliwicach z dnia 20 marca 2013 r., III SA/Gl 1794/12, LEX nr 1437530, oraz z dnia 11 grudnia 2013 r., III SA/Gl 432/13, LEX nr 1647519 i powołane tam orzecznictwo.

¹⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.

mechanizmu funkcjonowania podatku od wartości dodanej i fundamentalnym prawem podatnika, i zasadniczo nie może być ograniczane, to jednak zasada ta nie ma nieograniczonego zasięgu i może doznać wyjątku w tych wszystkich przypadkach, gdy miało miejsce działanie w nieuczciwych celach lub nadużycie prawa¹⁵. Zgodnie z orzecznictwem ETS szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo że spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, że zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

W przypadku stwierdzenia, że określone w dyrektywie materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia, ale z powodu tego, iż jest to wyjątek od zasady; i to organ podatkowy zobowiązany jest wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek wskazujących, że podatnik będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu. Ponadto podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji¹⁶.

¹⁵ Zob. w szczególności: pkt 54 wyroku z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04, *Kittel i Recolta Recykling*; pkt 68 wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, *Halifax i in.* i pkt 32 wyroku z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03, *Fini H*, wszystkie dostępne na: <http://eur-lex.europa.eu>.

¹⁶ Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11, *Mahagében kft* i C-142/11, *Péter Dávid*, opublikowane w elektronicznym Zbiorze Orzeczeń.

Trybunał w wyroku w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 zaakcentował obowiązek podjęcia pewnych działań już przez podatnika korzystającego z odliczenia. Zauważył, że dopiero gdy podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku od towarów i usług, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego; i że zależy to od okoliczności danej sprawy.

W wyrokach z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawach C-642/11, *Stroj trans EOOD* i C-643/11, *ŁWK – 56 EOOD*¹⁷ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł między innymi, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i art. 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania nie stoją na przeszkodzie temu, aby odbiorcy faktury odmówiono prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej ze względu na brak faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu, mimo że w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy tej faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek od wartości dodanej nie został skorygowany. Jeżeli jednak, wzięwszy pod uwagę oszustwa podatkowe lub nieprawidłowości popełnione przez wskazanego wystawcę lub na etapie obrotu poprzedzającym czynność służącą jako podstawa do odliczenia, czynność ta zostanie uznana za faktycznie niezrealizowaną, należy ustalić, w świetle obiektywnych danych i nie wymagając przy tym od odbiorcy faktury przeprowadzania weryfikacji nienależących do jego obowiązków, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, iż dana czynność wiąże się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od wartości dodanej, zaś sprawdzenie tego jest zadaniem sądu odsyłającego. W wyrokach tych dobitnie stwierdzono, że krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione, na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to podnoszone jest w celach wiążących się z przestępstwem lub nadużyciem¹⁸.

¹⁷ Opublikowane w elektronicznym Zbiorze Orzeczeń.

¹⁸ Zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04, *Kittel* i C-440/04, *Recolta Recycling*, a także wyroki: w sprawach połączonych C-80/11, *Mahagében*

Z powyższego wynika potrzeba zindywidualizowanego rozpatrywania każdej sprawy w zakresie pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego w aspekcie jego wiedzy lub możliwości uzyskania wiedzy, że w ramach zakwestionowanej przez organy transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, miała miejsce z naruszeniem przepisów o podatku VAT. Wymaga to zbadania przestrzegania przez podatnika zasad należytej staranności kupieckiej, gdyż – jak stwierdził TSUE – jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Przede wszystkim istotne jest, aby same okoliczności towarzyszące transakcji wskazywały, że nabywający towar lub usługę podatek wykazał w niej staranność wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), czyniąc tę transakcję przejrzystą (transparentną)¹⁹.

Biorąc pod uwagę treść art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a oraz art. 88 ust. 3a u.p.t.u. oraz ich prounijną wykładnię w świetle powołanych przepisów unijnych i orzeczeń TSUE, należy dojść do wniosku, że organ podatkowy, aby zakwestionować prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z określonych faktur VAT, jest zobowiązany do wykazania:

- 1) nie tylko tego, że czynności stanowiące podstawę wystawienia tej faktury nie zostały dokonane,
- 2) ale też tego, że podatek będący odbiorcą tych faktur wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu lub stanowią nadużycie prawa, tzn. do ustalenia, czy podatek przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie lub nadużyciu prawa.

i C-142/11, *Dávid*, pkt 42; oraz wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11, *Bonik*, opub. w elektronicznym Zbiorze Orzeczeń.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2014 r., I FSK 1209/13, LEX nr 1511901.

W zakresie tych dwóch elementów na organie podatkowym będzie spoczywał ciężar dowodu. Niewywiązanie się z tego obowiązku będzie prowadziło do niewyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych sprawy i uchylenia decyzji wydanej w oparciu o nieprawidłowo przeprowadzone postępowanie podatkowe. W takiej sytuacji dopiero w drugiej kolejności na stronie będzie spoczywał ciężar przeprowadzenia przeciwdowodu mającego na celu obalenie twierdzeń organu i potwierdzenie swojego stanowiska poprzez przedłożenie określonego dowodu lub wnioskowanie o jego przeprowadzenie przez organ. Wówczas to po stronie organu wystąpi obowiązek dowodzenia.

5. Podsumowanie

Zachowanie należytej staranności w transakcji jako element wyłączający odpowiedzialność podatkową na gruncie przepisów o podatku VAT i przepisów o podatku akcyzowym został sformułowany w sposób całkowicie różny. Jest to konsekwencja regulacji prawa unijnego, implemowanego do polskiego systemu prawnego. Możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności podatkowej poprzez zachowanie należytej staranności w przypadku podatku VAT wynika wprost z dyrektywy 2006/112/WE, natomiast przepisy unijne dla podatku akcyzowego takiego mechanizmu już nie przewidują.

W wypadku przepisów akcyzowych świadomość podatnika dotycząca uczestnictwa w działaniach stanowiących nadużycie prawa pozostaje bez znaczenia dla kwestii opodatkowania. Jedynym elementem mogącym wyłączyć odpowiedzialność w akcyzie jest wykazanie, że na poprzednim etapie obrotu podatek został zapłacony i zastosowanie znajdzie zasada jednokrotności (jednofazowości) opodatkowania. W takim ujęciu można by sformułować stwierdzenie, że zachowanie należytej staranności w transakcji, która ewentualnie mogłaby wyłączyć odpowiedzialność podatkową w akcyzie, będzie polegało na badaniu kontrahenta lub nawet konkretnej transakcji dotyczącej wyrobów akcyzowych pod kątem możliwości zastosowania zasady jednokrotności podatku akcyzowego. Badanie takie wręcz może prowadzić do żądania otrzymania od niego dowodów, czy od danych wyrobów został zapłacony podatek akcyzowy, i to jeszcze w należytej wysokości. Co należy podkreślić, niezbędnym okazuje się „dowód zapłaty

podatku”, a nie tylko zapewnienie na przykład w formie oświadczenia lub wykazania na fakturze, że podatek ten został odprowadzony. Jeśli przenieść to na realia ekonomiczne i zasady funkcjonowania przedsiębiorstw, to takie działanie, stanowiące z jednej strony element ograniczający ryzyko odpowiedzialności podatkowej, powodować będzie, z drugiej strony – ograniczenie obrotu wyrobami (co w kontekście paliw wręcz może paraliżować działalność mniejszych przedsiębiorców), tym bardziej że w ustawie akcyzowej brak jest jakichkolwiek mechanizmów pozwalających przedsiębiorcy na minimalizację ryzyka.

Przyjęte zarówno w prawie unijnym, jak i krajowym na gruncie VAT rozwiązania w zakresie dochowania należytej staranności formułują zasadę zachowania rzetelności kupieckiej i praktyki rynkowej. Wymaga to od przedsiębiorcy, mimo że to na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodu, podjęcia działań prewencyjnych przy doborze kontrahenta, zarówno w zakresie formalnym (uzyskanie odpowiednich dokumentów i informacji, np. istnienia kontrahenta, posiadanych koncesji, funkcjonowania w europejskim systemie VAT), jak również materialnym (np. umowy, kontraktu, przelewów bankowych z wykonania tych umów, a także otoczenia biznesowego analiz cen i rynku). Takie działania, choć nie wykluczają ryzyka, w znacznym stopniu powodują jego ograniczenie.

Współpraca przedsiębiorstw w wytwarzaniu wyrobów a opodatkowanie podatkiem akcyzowym

1. Zjawisko współpracy współczesnych przedsiębiorstw w wytwarzaniu wyrobów

Współczesne przedsiębiorstwa – jak nigdy wcześniej, tak bardzo zróżnicowane pod względem wielkości, formy prawnej i zasięgu działania – podejmują i prowadzą działalność gospodarczą w szczególnie skomplikowanym i dynamicznym otoczeniu. Jest to konsekwencją zachodzących w gospodarce charakterystycznych dla współczesnego światowego obrotu gospodarczego zmian, zależnych od wielu czynników, tak endogennych, jak i egzogennych. Wpływające na obecne warunki zarządzania przedsiębiorstwami szybkie tempo zmian politycznych, społecznych i warunków gospodarczych, w szczególności zaś postęp technologiczny i organizacyjny, globalizacja stosunków gospodarczych, internacjonalizacja, kryzys gospodarczy czy aspiracje rozwojowe społeczeństwa obywatelskiego zmuszają niejako przedsiębiorstwa do zrównoważonego rozwoju w warunkach różnych zagrożeń i coraz bardziej ograniczonych zasobów.

Konieczna w tych warunkach jest zmiana znanych i stosowanych niegdyś zasad funkcjonowania przedsiębiorstwa na rzecz rozwiązań bardziej elastycznych, niejako kompatybilnych z wyzwaniem konkurencyjnego rynku oraz założeniami efektywnej i ekonomicznej działalności. Stąd też przedsiębiorstwa – wytwarzające przecież dużą część dochodu narodowego poszczególnych państw i kształtujące tym samym poziom życia danego społeczeństwa – muszą być zdolne do natychmiastowego reagowania na zmiany otoczenia, do adaptacji do nowych warunków. Aby istnieć w otoczeniu

globalnej konkurencji – stanowiącej dla współczesnych przedsiębiorstw priorytetowe wyzwanie – muszą przewidywać i stale oceniać swoją sytuację, a nawet wyprzedzać zmiany w otoczeniu gospodarczym i harmonizować własny rozwój z przemianami w życiu społecznym. W przeciwnym razie grozi im wyeliminowanie z rynku. Celem współczesnych przedsiębiorstw jest więc pretendowanie do miana przedsiębiorstwa przyszłości¹, rozumianego jako inteligentna i elastyczna organizacja, a więc organizacja ucząca się, posiadająca zdolność efektywnego działania i rozwoju w stale zmieniającym się otoczeniu, zwłaszcza wobec prężnie rozwijającej się konkurencji i wciąż wzrastających wymagań klientów; organizacja zdolna do podejmowania wyzwań przyszłości, eliminowania napięć i konfliktów społecznych związanych z wprowadzeniem zmian we współpracy z kontrahentami.

Podejmowanie przez przedsiębiorstwa współpracy² – bodaj najbardziej charakterystyczna cecha tak rozumianego przedsiębiorstwa przyszłości – nie pozostaje też bez wpływu na ich funkcjonowanie w obrocie prawnym, w tym zwłaszcza w aspekcie określonego w tytule opracowania zagadnienia opodatkowania podatkiem akcyzowym wytwarzania wyrobów. Dziś powszechnym i akceptowalnym zjawiskiem jest bowiem nie tyle konkurowanie przedsiębiorstw, ile właśnie podejmowanie współpracy, będące wręcz koniecznością, zwłaszcza w procesie wytwarzania skomplikowanych technologicznie wyrobów, a także uwzględnianie interesu zbiorowości i komunikowanie się z otoczeniem.

Współpraca – jako pojęcie używane w polskim piśmiennictwie ekonomicznym³ zamiennie z pojęciami współdziałania czy kooperacji, rozróżnianymi niekiedy w literaturze anglojęzycznej – nie ma jednoznacznej definicji. Niezależnie jednak od wskazywanych konotacji terminologicznych czy relacji pomiędzy współpracą a kooperacją – mających zresztą drugorzędne znaczenia dla opodatkowania podatkiem akcyzowym – relacje pomiędzy podmiotami rynkowymi uczestniczącymi w procesie wytwarzania wyrobów mogą być

¹ Na temat przedsiębiorstwa przyszłości zob. K. Kubik, *Współczesne przedsiębiorstwa wobec wyzwań globalnej konkurencji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach 2012, Seria: Administracja i Zarządzanie, nr 92, s. 33–49.

² Na temat współpracy przedsiębiorstw zob. J. Mazur, *Współpraca przedsiębiorstw w teorii i praktyce polskiej*, Zeszyty Naukowe Kolegium Gospodarki Światowej SGH 2011, z. 32, s. 290 i n.

³ Zob. tamże.

zróżnicowane tak co do zasięgu, skali, trwałości, jak i co do intensywności współuczestnictwa w procesie produkcyjnym. Relacje te są niekiedy bardzo skomplikowane i wielopoziomowe, tworzą sieć przedsiębiorstw, a niekiedy wręcz stanowią konieczność, niekiedy zaś są nawiązywane tylko dla realizacji konkretnego zadania, tworząc tzw. sieć wirtualną⁴. Relacje te mogą – znacznie upraszczając wzbudzające tak rozbieżne poglądy zagadnienie współpracy przedsiębiorstw – przybierać postać, w której przedsiębiorstwa pozostają autonomiczne, a zerwanie relacji nie ma wpływu na realizację ich własnych, partykularnych celów; jak i postać, w której przedsiębiorstwa jednocześnie realizują pewien wspólny cel, a żadne z nich nie może skutecznie konkurować na rynku bez stałego wsparcia innych kontrahentów biznesowych.

Spośród tych relacji w sferze zainteresowania prawa podatkowego pozostają jedynie te z nich, w wyniku których powstaje wyrób, podlegający regulacji podatku akcyzowego, a które bywają określane mianem „produkcyjne usługi na rzecz innego przedsiębiorcy”. Coraz częstym zjawiskiem we współczesnym obrocie gospodarczym, mającym jednocześnie swoje konsekwencje na gruncie podatku akcyzowego, jest stosowanie struktur gospodarczych, biznesowych, w których jeden przedsiębiorca zajmuje się wytwarzaniem wyrobów („bezpośredni wytwórca”), drugi zaś jest właścicielem surowców, komponentów wykorzystywanych w procesie produkcyjnym oraz ostatecznych wyrobów („pośredni wytwórca”). Zjawisko to obejmuje przy tym nie tylko powierzenie innemu przedsiębiorcy surowców niezbędnych do wyprodukowania danego wyrobu zgodnie z przekazaną recepturą, patentem czy wzorem towarowym przez zleceniodawcę dysponującego znakiem użytkowym, ale także „przetworzenie” przekazanego gotowego wyrobu poprzez nadanie mu cech czy właściwości innego wyrobu.

W literaturze prawniczej⁵ wskazuje się dwie główne przyczyny tego zjawiska, a mianowicie znaczne oszczędności środków finansowych, szczególnie

⁴ Jako przykład stałych, wielopłaszczyznowych relacji między przedsiębiorstwami wskazać można producentów z branży samochodowej. Montażownie samochodów, aby zrealizować swoje cele produkcyjne i sprzedażowe, muszą korzystać z kooperantów, a cele kooperantów (dostawców, dealerów) współpracujących z producentami samochodów są ściśle podporządkowane celom zakładów montażowych.

⁵ Tak też: Sz. Parulski, Komentarz do art. 4 ustawy o podatku akcyzowym, LEX/el. (data dostępu: 1 czerwca 2015 r.) czy K. Feldo, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 68.

w dużych koncernach międzynarodowych działających w branży tytoniowej, będące skutkiem rozdzielania produkcji i dystrybucji; oraz niejednokrotny brak możliwości samodzielnego wytworzenia wyrobu, tj. brak niezbędnego w każdej działalności produkcyjnej zaplecza produkcyjnego w postaci ludzi, maszyn czy linii technologiczno-produkcyjnej. Do katalogu tych przyczyn można dodać – stanowiące reakcję na kryzys gospodarczy i przejaw dążenia do wzrostu konkurencyjności na rynku – poszukiwanie nowych źródeł dochodów, ubocznych wobec dotychczasowej głównej działalności gospodarczej. Daje się przy tym zauważyć, że przyczyny poszukiwania kontrahentów mogących świadczyć „usługi wytworzenia wyrobu” mają zróżnicowany charakter. Są to bowiem zarówno przyczyny ekonomiczne czy techniczno-organizacyjne, jak i przyczyny będące wynikiem dokonanego swobodnego wyboru gospodarczego czy wymuszone realiami prowadzenia działalności.

Obserwacja praktyki gospodarczej – potwierdzona dokonaną w opracowaniu analizą orzecznictwa sądowego – dostarcza wielu przykładów: wytworzenia w takim właśnie „układzie produkcyjnym” samochodu osobowego na bazie dotychczasowego samochodu ciężarowego lub samochodu wyposażonego w nadwozie do tzw. zabudowy przez podmiot prowadzący komis samochodowy; powierzenia montażu samochodu z dostarczonych elementów; wytworzenia tytoniu z przekazanych nieodżyłowanych, nierozdrobnionych liści tytoniu (suszu tytoniowego z przekazanego surowca) czy wytworzenia wyrobu (oleju) w wyniku mieszania dostarczonych komponentów.

2. Współpraca przedsiębiorstw w wytwarzaniu wyrobów jako zdarzenie podatkowotwórcze

Stanowiące kanwę dalszych rozważań zjawisko wytwarzania wyrobów w drodze „świadczenia usług produkcyjnych” – jako zdarzenie gospodarcze o „podatkowotwórczym” charakterze, a więc rodzące w związku z jego zaistnieniem obowiązek podatkowy w akcyzie – wymaga analizy dwu zasadniczych, a zarazem wywołujących największe konflikty w praktyce stosowania prawa, zagadnień, tj. zakresu przedmiotowego i podmiotowego opodatkowania oraz zdefiniowania pojęć produkcji oraz wytworzenia wyrobów.

W tym zakresie krajowa regulacja prawna uległa istotnej zmianie na przestrzeni dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Zmiany te są przy tym widoczne zarówno w stosunku do stanu prawnego przed datą uzyskania tego członkostwa, jak i w stosunku do stanu prawnego po tej dacie. Najistotniejszym czynnikiem je wywołującym było bez wątpienia dostosowanie polskiej regulacji prawnych do regulacji unijnych i tym samym wywiązanie się z przyjętego przez Polskę w czasie akcesji zobowiązania do respektowania dorobku unijnego oraz zapewnienia efektywności prawa unijnego na poziomie krajowym. Na państwach członkowskich jako stronach umów międzynarodowych konstytuujących UE (poprzednio WE) ciąży bowiem obowiązek przestrzegania fundamentalnej dla UE zasady lojalnej i szczerzej współpracy, ustanawiającej między innymi obowiązek stosowania (wykonywania) prawa unijnego⁶. Wypełniając ten obowiązek, polski ustawodawca uchylił przedunijną ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym⁷ i najpierw wprowadził obowiązującą od dnia 1 maja 2004 r. ustawę o podatku akcyzowym⁸, a następnie przyjął obowiązującą od dnia 1 stycznia 2009 r. o tożsamym tytule ustawę o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r.⁹; w późniejszym okresie dokonał jej licznych nowelizacji¹⁰ uwzględniających zmiany w prawie unijnym, dążąc tym samym do zapewnienia bieżącej zgodności regulacji krajowej z aktualną regulacją unijną wprowadzającą nowe zasady opodatkowania wyrobów akcyzą.

Jako inny powód dokonanych zmian wskazać należy uporządkowanie zakresu czynności i zdarzeń podlegających opodatkowaniu akcyzą zgodnie ze zgłaszanymi w literaturze wnioskami *de lege ferenda* oraz doprecyzowanie

⁶ Szerzej na temat zasady lojalnej współpracy zob. J. Barcz (w:) *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, pod red. J. Barcza, Warszawa 2006, s. 342 i n.

⁷ Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm., w brzmieniu obowiązującym przed 1 maja 2004 r.

⁸ Ustawa o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 r. implementowała dyrektywę 92/12/EWG (dyrektywę horyzontalną).

⁹ Ustawa o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (Dz. U. Nr 3, poz. 11) implementowała dyrektywę 2003/96/WE (dyrektywa energetyczna) oraz dyrektywę 2004/74/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. zmieniającą dyrektywę 2003/96/WE w zakresie możliwości stosowania przez określone Państwa Członkowskie czasowych zwolnień lub obniżek poziomu opodatkowania na produkty energetyczne i energię elektryczną, Dz. Urz. UE L 157 z 30.04.2004, s. 87–99.

¹⁰ Między innymi jedna z ostatnich nowelizacji ustawy – z dnia 22 lipca 2010 r. była podyktowana koniecznością implementacji dyrektywy 2008/118/WE, jak również wprowadzenia zmian uwzględniających potrzeby praktyki stosowania prawa w zakresie akcyzy.

terminologii zgodnie z terminologią unijną. Z tego powodu ustawodawca krajowy w pierwotnym brzmieniu obecnej ustawy akcyzowej – jak wynika z uzasadnienia jej projektu – zrezygnował z zawartej w dotychczasowym art. 4 ust. 2 u.p.a. z 2004 r. definicji sprzedaży i zgodnie z zasadami legislacji umieścił ją w słowniku pojęć normatywnych (art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a.). Jednocześnie odstąpił od enumeratywnego wyliczenia czynności uznawanych na potrzeby ustawy za sprzedaż, formułując jej ogólną, szeroką definicję, oraz zrezygnował z opodatkowania sprzedaży wyrobów akcyzowych, z pewnymi wyjątkami wskazanymi w dalszych przepisach ustawy, by następnie nowelizując obecną ustawę akcyzową powrócić do objęcia akcyzą sprzedaży wyrobu końcowemu nabywcy, a w przypadku suszu tytoniowego – sprzedaży innemu podmiotowi niż podmiot prowadzący skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, oraz do kazuistycznego zdefiniowania pojęcia sprzedaży poszczególnych wyrobów.

3. Ewolucja regulacji prawnej opodatkowania akcyzą wytwarzania wyrobów

Najistotniejsze zmiany regulacji prawnej z punktu widzenia tematu opracowania nastąpiły w zakresie podmiotowym i przedmiotowym opodatkowania akcyzą wytworzenia wyrobów. Pojęcie wyrobu – używane dla potrzeb prowadzonej analizy zamiennie z pojęciem wyrobu podlegającego opodatkowaniu akcyzą – ma przy tym szerszy zakres znaczeniowy niż stosowane przez ustawodawcę normatywne pojęcie wyrobu akcyzowego. Obejmuje ono bowiem poza wyrobami uznawanymi za akcyzowe także inne wyroby podlegające regulacji podatku akcyzowego. Polski ustawodawca, korzystając z władztwa podatkowego w zakresie pozostawionego przez ustawodawcę unijnego marginesu swobody, akcyzą objął również wyroby pozostające poza unijnym systemem opodatkowania akcyzą.

Przed 1 maja 2004 r. wytwarzanie tak rozumianego wyrobu nie było wymienione jako odrębna czynność opodatkowana podatkiem akcyzowym, lecz mieściło się w pojęciu sprzedaży towarów¹¹, obejmującym także

¹¹ Stosownie do art. 4 pkt 8 w zw. z art. 2 u.p.t.u.a. przez sprzedaż towarów rozumieć należało również dostawę, odpłatne świadczenie usług oraz wykonywanie czynności, tj.: świadczenie usług oraz przekazanie lub zużycie towarów na potrzeby reprezentacji albo reklamy; przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby osobiste podatnika, współników,

niektóre usługi¹², natomiast katalog podatników tego podatku obejmował producentów i sprzedawców wyrobów, w tym podmioty świadczące usługi w zakresie wyrobów¹³. Koncentrując się w tej części rozważań na czynnościach opodatkowanych – w okresie od 1 maja 2004 r. do 1 stycznia 2009 r. opodatkowaniu akcyzą podlegała wprost wymieniona produkcja i sprzedaż wyrobów¹⁴, w tym zrównane ze sprzedażą świadczenie usług polegające na wytworzeniu wyrobów, oraz nabycie lub posiadanie wyrobów, od których nie zapłacono akcyzy w należnej wysokości, zaś podatnikiem tego podatku był producent oraz podmiot będący zleceniobiorcą usług polegających na

udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników; zamianę towarów, zamianę usług oraz zamianę usługi na towar i towaru na usługę; wydanie towarów lub świadczenia usług w zamian za wierzytelności; wydanie towarów lub świadczenie usług w miejsce świadczenia pieniężnego; dostarczenie produktów rolnych na podstawie umowy kontraktacji; darowiznę towarów niewymienionych w pkt 2; świadczenie usług, o których mowa w ust. 1, bez pobrania należności; wydanie towarów lub świadczenia usług w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu oraz towary własnej produkcji, oraz towary, które po nabyciu nie zostały odprzedane.

¹² Przez usługi należało z kolei rozumieć, stosownie do art. 4 pkt 2 u.p.t.u.a.: usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, roboty budowlano-montażowe, sprzedaż praw lub udzielanie licencji i sublicencji w rozumieniu przepisów prawa własności przemysłowej, oddanie do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego w rozumieniu przepisów prawa własności przemysłowej, udzielanie licencji lub upoważnianie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego – w odniesieniu do programu komputerowego.

¹³ Opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegała sprzedaż towarów i świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 34 w zw. z art. 2 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 u.p.t.u.a.), zaś obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy ciążył na producencie wyrobów akcyzowych, sprzedawcy wyrobów akcyzowych, podmiocie świadczącym usługi w zakresie wyrobów akcyzowych (art. 35 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 u.p.t.u.a. oraz uznany za niekonstytucyjny § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego, Dz. U. Nr 105, poz. 1197 z późn. zm., zwłaszcza zaś jego pkt 1, 3 i 5).

¹⁴ Stosownie do art. 4 pkt 1 oraz ust. 2 u.p.a. z 2004 r. pojęcie sprzedaży obejmowało również: przekazanie lub zużycie wyrobów na potrzeby reprezentacji albo reklamy; przekazanie na potrzeby osobiste podatnika, współników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników; wydanie w zamian za wierzytelność czy w miejsce świadczenia pieniężnego, darowiznę; wydanie w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu; świadczenie usług polegających na wytworzeniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy; zużycie wyrobów akcyzowych na potrzeby własnej działalności gospodarczej czy zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.

wytworzeniu wyrobu, a także posiadacz/nabywca wyrobu¹⁵. Od 1 stycznia 2009 r. przedmiotem opodatkowania została z kolei objęta produkcja wyrobów oraz sprzedaż wyrobów¹⁶ – zasadniczo – finalnemu nabywcy na terytorium kraju¹⁷, nieobejmująca już swoim zakresem świadczenia usług.

Dokonane w analizowanym okresie w krajowej regulacji prawnej zmiany zakresu podmiotowego i przedmiotowego opodatkowania akcyzą wytworzenia wyrobów miały dwojaki charakter. Obejmowały one bowiem na przemienne zarówno rozszerzanie i zawężanie samego katalogu czynności związanych z wytworzeniem wyrobów podlegających opodatkowaniu akcyzą, jak i rozszerzanie i zawężanie samego pojęcia sprzedaży wyrobów. Cechą charakterystyczną tej regulacji jest przy tym szeroki katalog czynności opodatkowanych akcyzą, obejmujący wszelkie formy wprowadzenia do obrotu wytworzonego wyrobu, a także szerokie rozumienie pojęcia sprzedaży – niezależnie od przyjmowanego w danym okresie zakresu znaczeniowego – znacznie wykraczające poza klasyczną cywilistyczną definicję sprzedaży. Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że ustawodawca, konstruując w ten właśnie sposób zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania akcyzą, dążył do zapobieżenia sytuacjom, w których do obrotu gospodarczego zostałyby wprowadzony wyrób z „pominięciem” opodatkowania akcyzą.

Najistotniejszym skutkiem zmian w analizowanym zakresie było jednak to, że w pierwszym okresie członkostwa Polski w UE zakresem

¹⁵ Czynnościami podlegającymi opodatkowaniu akcyzą była produkcja wyrobów zharmonizowanych oraz zrównane ze sprzedażą wyrobów akcyzowych na terytorium kraju świadczenie usług polegających na wytworzeniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy (art. 4 ust. 1 pkt 1 i 3 w zw. z ust. 2 pkt 8 u.p.a. z 2004 r.), podatnikiem zaś były wymienione podmioty dokonujące czynności podlegających opodatkowaniu, w tym również podmioty będące zleceniobiorcami usług polegających na wytworzeniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy (art. 11 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.p.a. z 2004 r.).

¹⁶ Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 21 w zw. z art. 9a ust. 2, art. 9b ust. 2, art. 9c ust. 2 u.p.a. pojęcie sprzedaży obejmuje: sprzedaż i zamianę w rozumieniu prawa cywilnego, wydanie w zamian za wierzycielność czy w miejsce świadczenia pieniężnego, darowiznę w rozumieniu prawa cywilnego, wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności, przekazanie lub wykorzystanie na potrzeby reprezentacji albo reklamy, przekazanie na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników; czy użycie na potrzeby własnej działalności gospodarczej.

¹⁷ Zob.: art. 8 ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 3, ust. 5, art. 9 ust. 1 pkt 2, art. 9a ust. 1 pkt 1 i ust. 2, art. 9b ust. 1 pkt 2 i ust. 2, art. 9c ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.a.

opodatkowania akcyzą została objęta produkcja i sprzedaż wyrobu oraz – wzorem przedunijnej regulacji – świadczenie usług polegające na wytworzeniu wyrobu, mieszczące się także – jak należy sądzić – w pojęciu sprzedaży w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Świadczenie usług polegających na wytwarzaniu wyrobów w ramach umowy o dzieło lub innej umowy należało jednak traktować jako szczególny, wyjątkowy przypadek opodatkowania akcyzą, bowiem opodatkowaniu podlegało świadczenie usług, nie zaś dostawa wyborów. Rozwiązanie to – podyktowane zapewne krajową „tradycją prawną” – budziło wątpliwości, obowiązek podatkowy z tytułu wytworzenia wyrobu w drodze świadczenia usług powstawał bowiem wobec dwu podmiotów, a mianowicie wobec właściciela wyrobu z tytułu jego sprzedaży oraz wobec rzeczywistego wytwórcy wyrobu z tytułu świadczenia usługi wytworzenia wyrobu, co musiało w praktyce stosowania prawa rodzić wiele konfliktów. Wyeliminowała je dokonana z dniem 1 stycznia 2009 r. zmiana zakresu przedmiotowego i podmiotowego opodatkowania polegająca na modyfikacji wcześniejszej definicji pojęcia sprzedaży wyrobu poprzez wyłączenie z katalogu czynności zrównanych ze sprzedażą „usług polegających na wytworzeniu wyrobów akcyzowych (zharmonizowanych i niezharmonizowanych) w ramach umowy o dzieło lub innej umowy”, a więc i wyłączenie z katalogu podatników zleceniobiorców usług wytworzenia wyrobu, a także rezygnacja z nieuzasadnionego posługiwania się dwoma pojęciami – produkcji i wytwarzania na określenie tej samej czynności oraz wprowadzenie tego pierwszego jako pojęcia normatywnego.

4. Zakres przedmiotowy opodatkowania akcyzą wytwarzania wyrobów

Ewolucja zakresu przedmiotowego pojęcia wyrobu jest ściśle związana z modyfikacją katalogu wyrobów akcyzowych oraz innych wyrobów podlegających regulacji podatku akcyzowego. Co prawda obecna i poprzednia ustawa akcyzowa – wzorem ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym – używają pojęcia wyrobu akcyzowego, ta druga wprowadzała także właściwy tylko dla polskiego ustawodawstwa podział wyrobów na wyroby akcyzowe zharmonizowane i niezharmonizowane, odnosząc jednocześnie pojęcie wyrobu akcyzowego w rozumieniu prawa unijnego do wyrobów zharmonizowanych (art. 8 ust. 1 pkt 1 u.p.a oraz art. 4