

SZYMON KISIEL  
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie  
szymon.kisiel@uwm.edu.pl  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0919-9653>

(NIE)DOPUSZCZALNOŚĆ ZMIAN  
W ZAKRESIE PODATKU AKCYZOWEGO  
W PRZEDMIOCIE PALIW W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH  
NA PRZYKŁADZIE POLSKI

(IN)ADMISSIBILITY OF CHANGES IN EXCISE DUTY IN MEMBER STATES  
CONCERNING FUELS ON THE EXAMPLE OF POLAND

**Abstract.** The subject of analysis are the mechanisms used to determine the amount of excise duty on the basis of European directives. Membership of the European Union entails the need to apply the provisions of European regulations and directives, which limit the freedom of Member States to create their tax policies. On the example of Poland, the process of excise tax reduction was examined as a result of fighting increased inflation caused by COVID-19 pandemic prevailing in 2020-2021.

**Keywords:** European directives; tax law; excise duty; post-pandemic effects; tax harmonization.

WSTĘP

Celem opracowania jest przeanalizowanie możliwości oraz zakresu potencjalnych zmian w zakresie podatku akcyzowego nakładanego na paliwa silnikowe, dokonywanych przez państwa członkowskie. Dla celów naukowych najbardziej rozsądnym założeniem będzie uznanie, że polski Rząd, proponując rozwiązania legislacyjne w analizowanym obszarze, porusza się w granicach unijnych przepisów. Z uwagi na cel badawczy i okoliczności, w badaniach wykorzystane zostały typowe dla nauk prawnych metody badawcze. Posłużono się przy tym metodą dogmatyczno-prawną, historyczno-prawną, teoretyczno-prawną oraz komparatystyczną. Z uwagi na różnorod-

ność tychże paliw, dla potrzeb analiz wzięte będą najbardziej popularne rodzaje, czyli benzyna silnikowa bezołowiowa<sup>1</sup>, olej napędowy<sup>2</sup> oraz gaz płynny LPG<sup>3</sup>. Takie zawężenie obszaru badań jest bardzo istotne, ponieważ już samo pojęcie paliw silnikowych może być problematyczne. Dowodem problemów interpretacyjnych może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej jako: NSA) w zakresie samej tylko definicji pojęcia paliw silnikowych. Okazuje się, że NSA w wyroku z 15 listopada 2018 r., stanął na stanowisku, że definicja paliw silnikowych, w okolicznościach stosowania art. 103 ust. 5a w związku z art. 103 ust. 5aa Ustawy o podatku od towarów i usług<sup>4</sup>, winna być interpretowana w zgodzie z treścią art. 86 ust. 2 Ustawy o podatku akcyzowym (dalej jako: u.p.a)<sup>5</sup>. Tym samym, pomimo właściwych oznaczeń kodami CN<sup>6</sup>, organy podatkowe powinny kierować się też faktycznym sposobem wykorzystania paliw silnikowych. Zbyt szeroką jest wobec tego interpretacja indywidualna organu podatkowego, która w efekcie stała się kanwą dla cytowanego wyroku, jakoby same właściwości fizykochemiczne, z pominięciem rzeczywistego przeznaczenia, były wystarczającymi do określenia konkretnego wyrobu jako paliwa silnikowego. W związku z tym, za paliwo silnikowe należy uznać tylko takie, które służy do spalania w celu napędu silnika spalinowego. To zaś rodzi w praktyce określone skutki natury prawno-podatkowej<sup>7</sup>. Innym przykładem jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej jako: WSA) w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2017 r., który określił jako nieprawidłowe działanie Dyrektora Izby Skarbowej. Organ popełnił błąd, przy dokonywaniu interpretacji indywidualnej, polegający na zaliczeniu do paliw silnikowych, benzyny lakierniczej oraz ekstrakcyjnej. WSA w Poznaniu w przytoczonym wyroku nie podzielił stanowiska organu o włączeniu wymienionych benzyn do katalogu paliw silnikowych i uznał

<sup>1</sup> Kod w nomenklaturze scalonej: CN: 2710 12 31, 2710 12 41, 2710 12 45, 2710 12 49.

<sup>2</sup> Kod w nomenklaturze scalonej: CN: 2710 19 43-48, 2710 20 11-19.

<sup>3</sup> Kod w nomenklaturze scalonej: CN: 2711 12 11 do 2711 19 00.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t. j. Dz. U. 2022 r. poz. 143 ze zm.

<sup>6</sup> Dla celów ujednoczenia nomenklatury towarów oraz w celu spełnienia w tym samym czasie wymogów Wspólnej Taryfy Celnej jak i statystyk w dziedzinie handlu zewnętrznego Wspólnoty ustanowiono „Nomenklaturę Scaloną” w skrócie „CN”. Dzięki temu na obszarze całej Wspólnoty (obecnie Unii Europejskiej) zagwarantowana jest jednolitość klasyfikowania towarów, co przekłada się na ich klasyfikację np. dla potrzeb nakładania opłat celnych czy podatku akcyzowego. Standardy te ustanowiono w drodze Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. U. L 256 z 7.9.1987.

<sup>7</sup> Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 357/18, LEX nr 2604999.

ten fakt, jako wykraczający poza obowiązujące przepisy<sup>8</sup>. Kolejnym przykładem obrazującym liczne problemy w interpretacji istoty paliw silnikowych jest sprawa, w której jako organ wystąpił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Podmiot, wnioskujący o interpretację indywidualną, poddał w wątpliwość czy wyroby energetyczne przystosowane do napędu silników spalinowych są paliwami spalinowymi, pomimo faktu, że w praktyce wykorzystane będą jedynie jako składnik kosmetyków. Nie będą zatem służyły do napędu silników. Sprawa ta trafiła przed WSA w Łodzi, który podzielił stanowisko skarżącego i przyznał, że nie wystarczy potencjalna możliwość wykorzystania paliwa zgodnie z powszechnym przeznaczeniem. WSA w Łodzi podzielił pogląd, że kluczowym jest praktyczny cel wykorzystania wyrobu a nie jego hipotetyczne i potencjalne przeznaczenie<sup>9</sup>. W dalszym toku postępowaniu, na skutek wniesienia skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny, w składzie siedmiu sędziów, oddalił skargę organu<sup>10</sup>. W odniesieniu do orzecznictwa sądów administracyjnych przywołanych powyżej, należy zwrócić uwagę, że jest ono spójnym następstwem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE). Rozstrzygając zagadnienie prawne przedstawione w pytaniu prejudycjalnym, TSUE wskazał, że organy podatkowe, dokonując podatkowej oceny czynności przeprowadzonych przez podatnika, muszą kierować się przede wszystkim sposobem wykorzystania danego wyrobu paliwowego. Ponadto podkreślono, również doniosłość zasady proporcjonalności<sup>11</sup>. Takie stanowisko TSUE, jest ważnym argumentem w sporach z organami podatkowymi w zakresie kształtowania się stosunków prawno-podatkowych.

Poza problemem interpretacji obowiązujących przepisów podatkowych, w dorobku orzeczniczym, napotkać można również zmiany legislacyjne, które zostały skierowane przed oblicze Trybunału Konstytucyjnego (dalej jako: TK). Dla przykładu, podać można wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., w którym TK stanął na straży zasady zaufania do państwa i prawa, uznając tym samym skargę skierowaną przez podatnika za zasadną. W skardze konstytucyjnej skarżąca spółka podniosła fakt braku *vacatio legis* w przepisach, które w sposób istotny wpływały na obciążenia podatkowe z tytułu obrotu paliwami<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2017 r., sygn. akt III SA/Po 1227/16, LEX nr 2313701.

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 716/17, LEX nr 2383868.

<sup>10</sup> Wyrok NSA z dnia 28 marca 2022 r., sygn. akt I FSK 206/18, CBOSA.

<sup>11</sup> Wyrok TSUE z dnia 13 lipca 2017 r., sprawa C-151/16.

<sup>12</sup> Wyrok TK z dnia 3 lipca 2019 r., sygn. akt SK 16/17.

Należy podkreślić, że w sprawie chodziło o rodzaj paliw przeznaczonych do celów opałowych, nie zaś transportowych.

Ze względu na sytuację epidemiczną na Świecie, wywołaną wirusem COVID-19, oraz licznymi programami wspierającymi gospodarkę narodową, większość z tych gospodarek stanęła w 2021 r. w obliczu podwyższonej inflacji. Wysokie tempo wzrostu cen wymusiło na polskim Rządzie przyjęcie projektu ustawy zmieniającej stawki podatku akcyzowego, m.in. na paliwa i biokomponenty paliwowe<sup>13</sup>. Efektem było czasowe obniżenie akcyzy<sup>14</sup>. Nie były to pierwsze tego typu obniżki w okresie trwania pandemii COVID-19, gdyż między 1 stycznia a 29 lutego 2020 r., obniżono stawki na paliwa silnikowe o 3 zł w porównaniu do roku 2019. Obniżka dotyczyła wszystkich objętych niniejszym badaniem rodzajów paliw, tj. benzyny silnikowej, oleju napędowego oraz skroplonego gazu LPG<sup>15</sup>. Następnie, wprowadzono kolejną obniżkę, tym razem o 17 zł<sup>16</sup>. Oznacza to, że w 2020 r., łączna obniżka podatku akcyzowego doliczanego do ceny paliw silnikowych wyniosła 20 zł. Zaznaczyć przy tym należy, że jest to obniżka w przeliczeniu na 1000 litrów wyrobu. Łączna obniżka podstawowej stawki akcyzy oznaczała ustalenie jej wysokości na poziomie 1520 zł/1000 l dla benzyny silnikowej, 1151 zł/1000 l dla oleju napędowego oraz 650 zł/1000 kg gazu skroplonego. Kluczowym jest, aby zwrócić uwagę na przyczyny opisanych obniżek dokonanych w 2020 r., gdyż były one zgoła inne, jak te dokonane na przełomie lat 2021/2022, o czym w dalszej części tekstu.

W niniejszym opracowaniu przedmiotem analizy nie będzie, w żadnym stopniu, zasadność ekonomiczna zaproponowanych rozwiązań, a jedynie ich dopuszczalność z punktu widzenia prawnego. Należy bowiem pamiętać o tym, że podatek akcyzowy jest przykładem podatku, którego zakres jest częściowo uregulowany na poziomie unijnym, tzn., że ramy tego podatku są zharmonizowane, a minimalne stawki na towary zharmonizowane wyznaczone są

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2021 poz. 2349.

<sup>14</sup> Zgodnie z art. 164a. ust. 1. Ustawy o podatku akcyzowym (t. j. Dz. U. 2022 r. poz. 143 ze zm.), w okresie od dnia 20 grudnia 2021 r. do dnia 31 grudnia 2021 r. stawkę akcyzy ustalono na poziomie 1369 zł/1000 litrów (benzyna silnikowa), 1065 zł/1000 litrów (olej napędowy), 387 zł/1000 kilogramów (gaz ziemny), oraz w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 maja 2022 r. stawki te ustalono na poziomie 1413 zł/1000 litrów (benzyna silnikowa), 1104 zł/1000 litrów (olej napędowy), 387 zł/1000 kilogramów (gaz ziemny);

<sup>15</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 4 listopada 2019 r. w sprawie stawek akcyzy na paliwa silnikowe w roku 2020, M. P. 2019 poz. 1107.

<sup>16</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2020 r. w sprawie stawek akcyzy na paliwa silnikowe w okresie od dnia 1 marca do dnia 31 grudnia 2020 r., M. P. 2020 poz. 238.

przez dyrektywy m.in. Rady Unii Europejskiej (dalej jako: Rada). To zaś ogranicza władzom państw członkowskich możliwość swobodnego regulowania poziomu stawek podatkowych. Akcyza jest głównym – obok podatku od towarów i usług – podatkiem, który jest objęty harmonizacją. W przypadku Polski, jest również drugim najważniejszym źródłem dochodów budżetowych. Suma tych obu podatków odpowiada łącznie za ok.  $\frac{2}{3}$  dochodów budżetu państwa. Zatem konsumpcja prywatna, która wpływa w sposób bezpośredni na oba wymienione podatki, ma niebagatelne znaczenie dla procesu gromadzenia dochodów w budżecie państwa. Ze Sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.<sup>17</sup> wynika, że podatek akcyzowy przyniósł łącznie blisko 72 mld zł, co stanowiło w przybliżeniu 17% wszystkich dochodów budżetowych<sup>18</sup>. Co za tym idzie, każda zmiana stawek akcyzy ma, nie tylko bezpośredni, ale nade wszystko znaczący wpływ na budżet Rzeczypospolitej Polskiej. Podstawą podatku jest obrót wybranymi towarami, a wartość podatku doliczana jest do czystej ceny towaru<sup>19</sup>.

## 1. HARMONIZACJA – ISTOTA ZAGADNIENIA

Harmonizacja jest procesem, w wyniku którego systemy podatkowe państw członkowskich są ze sobą stopniowo ujednoczane<sup>20</sup>. Głównym celem jest osiągnięcie takiego stanu, kiedy podatki nie będą wywierały istotnego wpływu na sektor usług czy przepływ towarów. Gwarantować to ma jednakowe, obiektywne i uczciwe zasady konkurencji. Na obecnym etapie integracji europejskiej obserwować można jedynie toczący się proces zbliżania względem siebie regulacji w zakresie podatków pośrednich, choć w teorii, również podatki bezpośrednie mogą z czasem zostać zharmonizowane.

Praktyczny początek harmonizacji podatkowej w UE to rok 1985, kiedy to w Białej Księdze Komisji Europejskiej opublikowano zarys jednolitego rynku. W dokumencie tym, skupiono się na swobodzie przepływu kapitału,

<sup>17</sup> Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie z wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. – Omówienie*, Warszawa: Rada Ministrów 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2020-rok> [dostęp: 20.12.2021].

<sup>18</sup> W tym samym okresie dochody z tytułu podatku od towarów i usług wyniosły 184,5 mld zł.

<sup>19</sup> M. LUBAŚ, *Rola i znaczenie podatków jako jednego ze źródeł dochodów budżetu państwa*, „Finanse i Prawo Finansowe” 3(2019), nr 23, s. 59.

<sup>20</sup> M. PIŁATOWSKI, *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 52, s. 37.

zarówno w wymiarze hurtowym, jak i detalicznym, bezpieczeństwie i nadzorze nad rynkiem, oraz zmniejszeniu różnic w systemach podatkowych<sup>21</sup>.

Bezpośrednią podstawą realizacji podatkowej polityki harmonizacyjnej w Unii Europejskiej jest Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej jako: TFUE)<sup>22</sup>, a precyzyjniej, artykuły: 110, 111, 112 i 113. Art. 113 TFUE wyraźnie określa cel, któremu ma służyć cały proces konwergencji prawa podatkowego, a mianowicie konieczność wyeliminowania zakłóceń konkurencji. Do pełnej integracji gospodarczej nie wystarczy utworzenie wspólnego obszaru walutowego, swoboda przepływu towarów czy kapitału. Cezary Kosikowski ponadto zauważa, że bezwzględnie potrzebna była unifikacja parametrów podatkowych, gdyż sam mechanizm korekcji kursów walutowych, jako instrument eliminacji zniekształceń konkurencji wewnątrz EWG nie był wystarczający<sup>23</sup>. Tego samego zdania jest Stanisław Owsiak, twierdząc, że są to warunki niezbędne, ale niewystarczające. Konieczność ta wynika z faktu obecnych konstrukcji państw, które można współcześnie nazywać państwami podatkowymi, bo głównym źródłem finansowania ich działalności są dochody podatkowe. Z drugiej strony systemy podatkowe na poziomie UE są silnie zróżnicowane. Różnice występują na tle historycznym, kulturowym czy społecznym. W przypadku akcyzy napotkano na wiele trudności w harmonizacji.

Na obszarze obecnej UE, podatki akcyzowe występowały w większości państw, ale obejmowały różne kategorie dóbr, charakteryzowała je różna forma poboru podatku, stawki, a nawet beneficjenci. W niektórych państwach podatek ten trafiał do budżetu centralnego, w innych zaś pozostawał na poziomie lokalnym<sup>24</sup>. Pierwotnie, tj. na początku tworzenia struktur europejskich, w latach 50. XX wieku, zwracano uwagę jedynie na konieczność zharmonizowania podatków pośrednich i cel<sup>25</sup>. Zróżnicowanie prawa, w tym prawa podatkowego, jest przeszkodą w obrocie handlowym między państwami. Jakiegokolwiek relacje gospodarcze rodzą w takiej sytuacji pytanie, o prawo, którego kontrahenta będzie właściwym w danej relacji? Harmoni-

<sup>21</sup> J. BĄK (red.), *Europejskie prawo finansowe*, Warszawa: C.H. Beck 2013, s. 3.

<sup>22</sup> Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. U. C 326, 26/10/2012 P. 0001 – 0390.

<sup>23</sup> C. KOSIKOWSKI, *Finanse i Prawo Finansowe Unii Europejskiej*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska 2014, s. 240.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

<sup>25</sup> Zob. S. OWSIAK, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, [w]: *Polityka gospodarcza a rozwój kraju*, red. U. Płowieć, Warszawa: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne 2009, s. 130-131.

zacja czy unifikacja może być rozwiązaniem takiego problemu, zarówno w przedmiocie podatków pośrednich, jak i podatków bezpośrednich<sup>26</sup>. Jak wskazuje L. Oręziak, utrzymanie całkowitej autonomii systemów podatkowych w przypadku podatków pośrednich sprawia, że niezbędnym jest ustalenie właściwych zasad podatkowych w danej relacji handlowej. Niezbędnym jest zatem ustalenie kraju docelowego, a to wymusza utrzymanie kontroli granicznych. Tylko wtedy można mieć pewność, które państwo powinno być beneficjentem pobranego podatku. Fakt kontroli granicznych stoi z całą pewnością w sprzeczności do idei swobód gwarantowanych Traktatem o Unii Europejskiej. Dlatego, harmonizacja podatków jest procesem koniecznym i minimalnym warunkiem, który zapewni niezbędną spójność systemów przy jednoczesnym zachowaniu założeń integracji europejskiej zawartych w Traktatach<sup>27</sup>.

## 2. HARMONIZACJA PODATKU AKCYZOWEGO

Konkurencja podatkowa jest przedmiotem debat zwolenników tego rozwiązania, widzących pozytywne strony i usprawnienie zarządzania gospodarką, z tymi, którzy sprzeciwiają się tej idei, widząc w niej powód zakłócenia wyborów publicznych, wywoływanie nierówności, ale także podważanie istoty funkcjonowania wspólnego rynku<sup>28</sup>. Niedoskonałość konkurencji podatkowej w obliczu integracji gospodarczej obnażył kryzys finansowy z lat 2007-2009. Wówczas ożyła debata na temat harmonizacji podatkowej. Jak się wydaje powodów było kilka. Jednym z nich była konieczna reakcja rządów państw członkowskich, które zmuszone były natychmiast podnieść stawki podatkowe aby ratować swoje finanse publiczne, jednocześnie obniżając swoje notowania w oczach zagranicznego kapitału. Drugi powód, jednak ściśle związany z poprzednim, to brak chęci pomocy krajom, które zdecydowały się podtrzymać swój status konkurencyjnych gospodarek pod względem podatkowym. Takich, które można uznać za swoiste raje podatkowe dla przedsiębiorstw czy majątnych osób fizycznych (w tym przypadku mowa oczywiście głównie o podatkach bezpośrednich). Jak w takim wypadku uzasadnić potrzebę udzielenia pomocy finansowej, np. ze środków Międzynarodowego

<sup>26</sup> M. FONTAINE, *Law harmonization and local specificities – a case study: OHADA and the law of contract*, "Uniform Law Review" 18(2013), nr 1, s. 50.

<sup>27</sup> L. ORĘZIAK, *The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) Within the European Union*, „Studia Europejskie – Studies in European Affairs” 2020, nr 4, s. 94.

<sup>28</sup> A. BENASSY-QUERE, A. TRANNOY, G. WOLFF, *Tax Harmonization in Europe: Moving Forward*, „Notes du conseil d’analyse économique” 14(2014), nr 4, s. 2.

Funduszu Walutowego, skoro władze państwa nie chcą same podjąć kroków, które zapewnią zwiększenie wpływów podatkowych do budżetu? Ostatni argument dotyczy bezpośrednio rynku finansowego w aspekcie unii walutowej oraz spójnych uregulowań sektora bankowego<sup>29</sup>.

Harmonizacja podatku akcyzowego opiera się na minimalnych stawkach w pewnych kategoriach dóbr. Prawne umocowanie zawarte jest w Traktacie o funkcjonowaniu UE w art. 191 i 192, które nadaje Radzie i Parlamentowi prawo do wspólnego podejmowania decyzji w trosce o ochronę ludzkiego zdrowia, ochronę środowiska i zrównoważoną politykę wykorzystywania zasobów naturalnych. Instrumentarium niezbędnym do realizowania takich założeń jest między innymi aktywne zarządzanie stawkami podatku akcyzowego, które wywierają wpływ na wysokość konsumpcji określonych dóbr<sup>30</sup>. Rada uzgodniła minimalne stawki dla podatku akcyzowego w zakresie napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych oraz wyrobów ropopochodnych. Ta zharmonizowana polityka obowiązuje od 1993 r., a stawki podlegają przeglądowi w dwuletnich interwałach<sup>31</sup>. Początkowo, tj. w latach 70. XX wieku, proces harmonizacji w kontekście podatku akcyzowego przebiegał bardzo wolno i w sposób spontaniczny. Proces przyspieszył po zniesieniu kontroli granicznych i zwiększeniu mobilności wewnątrz UE. To z kolei wpłynęło na powszechne obniżenie stawek akcyzy. A w dłuższym terminie na obszarze UE zaobserwować można było wyraźny spadek wpływów z podatku akcyzowego w stosunku do PKB. Mimo to, stawki podatku akcyzowego między państwami członkowskimi były mocno zróżnicowane<sup>32</sup>. Harmonizacja akcyzy była niewątpliwie niezbędnym krokiem w drodze wspólnego rynku. W początkowej fazie harmonizacji akcyzy, choć nie doświadczone technicznych trudności, a cel wydawał się łatwy do osiągnięcia, w praktyce jednak okazało się inaczej. Kraje członkowskie nie były chętne do zaniechania swoich tradycji podatkowych. Niechęć budziła np. konieczność opodatkowania napojów alkoholowych. Komisja Europejska na podstawie dotychczasowych doświadczeń i obserwacji zdecydowała się opracować dyrektywy jako wspólne regulacje w obszarze podatku akcyzowego<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> Tamże.

<sup>30</sup> Tamże.

<sup>31</sup> A. LANS BOVENBERG, J. P. HORNE, *Harmonization of Excise Duties*, [w:] *Tax harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis*, red. G. Kopits, Washington DC: International Monetary Fund 1992.

<sup>32</sup> M. P. VAN DER HOEK, *Tax Harmonization and Competition in the European Union*, „Journal of Tax Research” 1(2003), nr 1, s. 32.

<sup>33</sup> D. NERUDOVA, *Tax competition and tax harmonization in the European Union*, „ACTA Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis” 2004, nr 6, s. 138.



### 3. ISTOTA PODATKU AKCYZOWEGO I INNYCH OPŁAT W ZAKRESIE WYSZCZEGÓLNIONYCH PALIW ORAZ MECHANIZM ICH NALICZANIA

Głównym dokumentem regulującym sferę harmonizacji podatku akcyzowego była Dyrektywa 92/12 z 25 lutego 1992 r.<sup>34</sup>, nazywana Dyrektywą Horyzontalną<sup>35</sup>. Jednak, regulować miała ona wówczas obrót olejami mineralnymi, wyrobami alkoholowymi oraz wyrobami tytoniowymi. Warto podkreślić jest to, że Dyrektywa 92/12 określała ogólne zasady stosowane przy obrocie towarami akcyzowymi. Została ona uchylona przez wprowadzenie nowej dyrektywy z 16 grudnia 2008 r. o numerze 2008/118/WE<sup>36</sup>. Ma ona, w pewnym sensie, charakter wybiórczy, ponieważ jej przepisy nie mają zastosowania na niektórych obszarach UE (vide art. 349 TFUE). Nowa dyrektywa doczekała się swojej transpozycji do polskiego porządku prawnego na mocy Ustawy z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw<sup>37</sup>. Poza Ustawą o podatku akcyzowym, niezbędnym było znowelizowanie również Ustawy Kodeks Karny Skarbowy<sup>38</sup> oraz Ustawy Prawo o Ruchu Drogowym<sup>39</sup>. W dalszej kolejności opublikowano też Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego<sup>40</sup>, w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych<sup>41</sup> oraz w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego<sup>42</sup>.

<sup>34</sup> 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. U. L 76/1 z 23.03.1992,

<sup>35</sup> S. KOZUHAROV, N. RISTOVSKA, J. ILIEVA, *Harmonization of tax policies: Reviewing Macedonia and Croatia*, „UTMS Journal of Economics, University of Tourism and Management” 6(2015), nr 2, s. 257-258.

<sup>36</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. U. L 9 z 14.1.2009.

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2010 nr 151 poz. 1013.

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t. j. Dz. U. 2021 r. poz. 408 ze zm.

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, t. j. Dz.U. 2021 r. poz. 450 ze zm.

<sup>40</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego, Dz. U. 2010 nr 159 poz. 1071 (uznany za uchylony).

<sup>41</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych, Dz. U. 2010 nr 158 poz. 1065 (uznany za uchylony).

<sup>42</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, Dz. U. 2010 nr 159 poz. 1070 (uznany za uchylony).

Pomiędzy Dyrektywą 92/12/EWG a 2008/118/WE kluczowym dla rynku paliw było wprowadzenie Dyrektywy 2003/96/WE. Akt ten wprowadził minimalne poziomy opodatkowania dla paliw silnikowych i paliw do ogrzewania oraz energii elektrycznej z zastosowaniem od 1 stycznia 2004 r. Zgodnie z art. 4 ust. 1 Dyrektywy 2003/96/WE, państwom członkowskim zabrania się stosowania stawek poniżej minimalnych wskazanych tą samą dyrektywą, dopuszcza się jednak możliwość wprowadzania dodatkowych opłat składających się na cenę detaliczną paliwa (vide art. 7 ust. 4 – tzw. opłaty od użytkowników dróg). W praktyce opłaty takie przypominają typowe podatki pośrednie i na gruncie Dyrektywy 2003/96 jako takie powinny być rozumiane. art. 6 i 7 tej samej dyrektywy wprowadzają możliwość stosowania ulg, a nawet zwolnień w poziomach opodatkowania. Wymaga to rozróżnienia celu dla jakiego stosowane jest paliwo, rozróżniając je na zużywane w celach handlowych i niehandlowych. Możliwość ta ograniczona jest również do tego rodzaju paliw, które nazwano „olejami gazowymi”, mieszczącymi się w klasyfikacji CN między nr 2710 19 41 a 2710 19 49, czyli oleje napędowe o różnych frakcjach. Oznacza to, że podstawowe stawki w krajowych systemach podatkowych muszą być stosowane i traktować je należy jako minimalne, ale istnieje także możliwość zastosowania preferencyjnych metod naliczania podatku akcyzowego w przedmiocie części paliw. Nie jest to jednak zasada, którą państwa członkowskie mogą nadmiernie rozciągać. Art. 7 ust. 4 wprowadza przepis, który w swojej istocie ma ograniczyć potencjalną chęć nadmiernego obniżania przyjętych w dyrektywie stawek. Jednak jego konstrukcja jest niezbyt klarowna. Jako granicę wskazano ogólny poziom ciężaru podatkowego, który powinien pozostać w dużej części taki sam. Rozumieć przez to należy, że ewentualne obniżki czy zwolnienia, z punktu widzenia ogólnych przychodów z podatku akcyzowego powinny być nieistotne. Sposób obliczenia podstawy opodatkowania akcyzą przyjmuje, że tzw. poziom opodatkowania stanowi koszt produktu/paliwa wraz ze wszystkimi podatkami pośrednimi, parapodatkami (opłatami), które ukryte są w cenie w momencie przekazania produktu do konsumpcji. Z wyłączeniem wartości podatku od towarów i usług. Należy zatem rozumieć, że wartość podatku akcyzowego jest pochodną ceny czystej, powiększonej o szereg opłat. Jest to o tyle istotne, że zgodnie z art. 12 ust. 1 państwa członkowskie mogą wyrażać wartość podatku akcyzowego w oparciu o dowolne jednostki. Warunkiem jest aby po ich przeliczeniu zachować minimalne poziomy podatku akcyzowego wyrażone w tabelach załączonych do Dyrektywy. Art. 12 należy czytać łącznie z treścią art. 26, z którego wynika, że nie tylko stosowana stawka podatku

akcyzowego podlega zgłoszeniu do Komisji Europejskiej, o czym mowa w kolejnych akapitach, ale również zmiany w polityce ulg i zwolnień bezwzględnie muszą być zgłaszane do KE. Wówczas Komisja dokonuje oceny, czy zastosowanie nowych standardów nie spowoduje niedozwolonej pomocy państwa, a tym samym nie naruszy dobra rynku wewnętrznego. Ustandaryzowano również pomiar objętości produktów energetycznych określając obowiązek dokonywania pomiaru w temperaturze 15°C (art. 12 ust. 2). Państwa członkowskie zostały zobligowane do dostosowania prawa krajowego w terminie do 31 grudnia 2003 r. (art. 28 ust. 1 Dyrektywy 2003/96/WE)<sup>43</sup>. Dla paliw określonych we wstępie tej publikacji, przyjęto w załączniku nr 1 do Dyrektywy, minimalne stawki akcyzy obowiązujące od dnia 1 stycznia 2004 r., *vide* tabela 1.

Tabela 1. Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw silnikowych od 1 stycznia 2004 r.

Benzyna bezołowiowa (kody CN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 i 2710 11 49) (w EUR za 1000 l)	359
Olej gazowy (kody CN 2710 19 41 do 2710 19 49) (w EUR za 1000 l)	302
Gaz płynny (kody CN 2711 12 11 do 2711 19 00) (w EUR za 1000 kg)	125

\*opracowanie własne na podstawie Załącznika I (Tabela A) do Dyrektywy 2003/96/WE

Rada, stanowiąc omawianą Dyrektywę, określiła również stawki, które miały wejść w życie z 1 stycznia 2010 r. Zdefiniowano je tym samym załącznikiem a ich wysokość obrazuje tabela 2.

<sup>43</sup> Termin transpozycji przepisów Dyrektywy 2003/96/WE datuje się na 1 maja 2004 r., tj. datę przystąpienia Polski do WE.

Tabela 2. Minimalne poziomy opodatkowania mające zastosowanie do paliw silnikowych od 1 stycznia 2010 r.

Benzyna bezołowiowa (kody CN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 i 2710 11 49) (w EUR za 1 000 l)	359
Olej gazowy (kody CN 2710 19 41 do 2710 19 49) (w EUR za 1 000 l)	330
Gaz płynny (kody CN 2711 12 11 do 2711 19 00) (w EUR za 1 000 kg)	125

\*opracowanie własne na podstawie Załącznika I (Tabela A) do Dyrektywy 2003/96/WE

Łatwo zaobserwować, że wolą Rady podniesiona została jedynie stawka, którą objęte zostało paliwo w postaci oleju napędowego i paliw podobnych. W tym wypadku stawka na przestrzeni 6 lat podniesiona została o 28 EUR/1000 l paliwa. Dyrektywa 2003/96/WE została znowelizowana na skutek Decyzji Wykonawczej Komisji (UE) 2018/552 z dnia 6 kwietnia 2018 r.<sup>44</sup>, która z kolei uwzględnia zmiany wprowadzone Rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r.<sup>45</sup> Operacja zapewniała spójność w obrębie Nomenklatury Scalonej i spójność oznaczeń towarów będących przedmiotem obrotu na rynku wewnętrznym. Zmiany nie miały charakteru modyfikującego sposobu obliczania wartości podatku akcyzowego. Oznacza to, że od 2010 r. stawki akcyzy na paliwa nie uległy zmianie. Jednak nie w pełni obrazuje to stan w obszarze podatku akcyzowego na terytorium UE. Należy bowiem pamiętać, że Unia Europejska jest zróżnicowana na wielu płaszczyznach, a wśród nich w zakresie polityki monetarnej.

Pluralizm UE pozwala póki co, na różnorodność systemów monetarnych obowiązujących na jej terytorium, choć oczywistym jest, że preferowany jest system oparty na walucie euro. Według stanu na 2022 r., w strefie euro znajduje się 19 państw członkowskich, 8 pozostaje poza tą strefą. Stwarza to

<sup>44</sup> Decyzja Wykonawcza Komisji (UE) 2018/552 z dnia 6 kwietnia 2018 r. uaktualniająca odniesienia w dyrektywie Rady 2003/96/WE do kodów Nomenklatury scalonej dla niektórych produktów, Dz. U. L 91/27.

<sup>45</sup> Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. U. UE L 282/1.

zatem problem obliczania minimalnych stawek podatku akcyzowego w państwach, które posługują się swoimi walutami narodowymi. Art. 13 Dyrektywy 2003/96/WE, który ma zastosowanie wyłącznie do państw spoza strefy euro, wskazuje na mechanizm stosowany do przeliczeń wartości akcyzy w zależności od kursu walutowego. Zmienny kurs waluty narodowej w odniesieniu do euro może sprawiać, że przy stosowaniu minimalnych stawek dopuszczalnych przepisami unijnymi, w ciągu roku faktyczny ciężar podatku akcyzowego może zejść poniżej minimalnego progu. Aprecjacja lub deprecjacja waluty w ciągu roku, nawet pomimo naruszenia dolnych granic, nie wymaga interwencji krajowego ustawodawcy. Zgodnie z art. 13 ust. 1. państwa członkowskie zobligowane są do waloryzacji stawek raz do roku. Ustalone stawki obowiązują od 1 stycznia do 31 grudnia danego roku. Kurs wymiany, który obowiązuje w danym roku ustalany jest w pierwszym dniu roboczym października roku poprzedzającego i publikowany jest w komunikacie Komisji Europejskiej. W przypadku Polski, stosowany przelicznik PLN=EUR w roku 2022 wynosił 4,5826 PLN/1 EUR<sup>46</sup>, podczas gdy w roku 2021 r. wynosił 4,4935 PLN/1 EUR<sup>47</sup>. Waloryzacja, o której mowa, nie ma charakteru bezwzględny, gdyż przepis art. 13 ust. 2 daje państwom członkowskim możliwość odstąpienia od korekty wartości akcyzy, w przypadku gdy zmiana po przeliczeniu na EUR wyniosłaby mniej niż 5 EUR, lub różnica przed i po waloryzacji wyniosłaby mniej niż 5%. Następstwem komunikatu Komisji Europejskiej jest informacja, jaką państwa, zobligowane są przesłać Komisji o poziomie opodatkowania wyrobów akcyzowych wymienionych w art. 2 ust. 1. Obowiązek ten powinien być realizowany 1 stycznia każdego roku oraz po każdej zmianie obowiązujących stawek, wynika to z dyspozycji art. 25 ust. 1. W ust. 2 tego samego art. nastąpiło niejako powtórzenie zasady wyrażonej już wcześniej w art. 12 ust. 1. dotyczącym różnych jednostek miar.

Obowiązująca Ustawa o podatku akcyzowym zawiera ustawowe upoważnienie dla Ministra właściwego ds. publicznych, który na podstawie art. 89 ust. 1b u.p.a., obowiązany jest ogłaszać stawki akcyzy na dany rok podatkowy. Dzieje się to w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Upoważnienie obejmuje wskazane

<sup>46</sup> Informacje instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej, Stopa procentowa stosowana przez Europejski Bank Centralny do podstawowych operacji refinansujących: – 0,00% na dzień 1 października 2021 r. – Kursy walutowe euro, Dz. U. UE. C. z 2021 r., nr 400/2.

<sup>47</sup> Informacje instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej, Stopa procentowa stosowana przez Europejski Bank Centralny do podstawowych operacji refinansujących: – 0,00% na dzień 1 października 2021 r. – Kursy walutowe euro, Dz. U. UE. C. z 2020 r., nr 325/10.

przez ustawodawcę produkty akcyzowe, m.in. paliwa kluczowe z punktu widzenia niniejszej publikacji (tj. benzyna silnikowa, olej napędowy i gaz LPG). Oznacza to brak konieczności każdorazowego nowelizowania u.p.a. kiedy zajdzie potrzeba zmiany stawek podatku. Ta delegacja kompetencji została wprowadzona ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, ustawy o Funduszu Kolejowym oraz ustawy o podatku akcyzowym<sup>48</sup>. W uzasadnieniu proponowanych zmian w zakresie upoważnienia Ministra właściwego ds. finansów publicznych do dostosowywania stawek akcyzy, podano potrzebę przyjęcia takiego rozwiązania w celu zapewnienia powszechnego dostępu odbiorców przedmiotowej normy prawnej do informacji o wysokości stawek akcyzy. Przy czym niezbędnym jest zwrócenie uwagi na fakt, że tą samą nowelizacją do art. 89 u.p.a. wprowadzono również ust. 1a, który zakładał czasowe obniżenie stawek akcyzy w latach 2015–2019. Wraz z obniżką stawek akcyzy, podwyższeniu, o tę samą wartość, uległy stawki opłat paliwowych ujętych w Ustawie o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (dalej jako: ustawa o autostradach)<sup>49</sup>. Szacunkowo, zmiana taka miała sprawić zmniejszenie dochodów z tytułu podatku akcyzowego na poziomie ok. 500 mln PLN w skali roku, podczas gdy wpływy z opłat paliwowych miały wzrosnąć o tę samą kwotę. Zgodnie z art. 37i ustawy o autostradach *opłata paliwowa* ma stanowić przede wszystkim przychód Krajowego Funduszu Drogowego. Zasoby zgromadzone w tym Funduszu stanowią majątek finansowy z przeznaczeniem na budowę i przebudowę dróg krajowych oraz funkcjonowanie systemu poboru opłat na autostradach (art. 39a Ustawy o autostradach).

Analogicznie jak ma to miejsce w przypadku podatku akcyzowego, tak i w przypadku opłaty paliwowej, stawki ogłaszane są w obwieszczeniu na mocy upoważnienia udzielonego Ministrowi właściwemu ds. transportu (art. 37m ust. 4). Stawki opłat paliwowych wynoszą obecnie odpowiednio, 152,16 PLN/1000 l (benzyny silnikowe), 329,12 PLN/1000 l (oleje) i 186,32 PLN/1000 kg. Obok opłaty paliwowej jako element składowy ceny paliwa, występuje również *opłata emisyjna* uregulowana w Ustawie Prawo ochrony środowiska<sup>50</sup>, która obciąża wprowadzenie paliw silnikowych na rynek krajowy (art. 321a

---

<sup>48</sup> Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, ustawy o Funduszu Kolejowym oraz ustawy o podatku akcyzowym, Dz. U. 2014 poz. 1559.

<sup>49</sup> Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, t. j. Dz. U. 2022 r. poz. 659.

<sup>50</sup> Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1973 ze zm.

Ustawy Prawo ochrony środowiska). Wysokość tej opłaty określa art. 321f, stanowiąc, że wynosi ona 80 zł na każde 1000 l benzyn silnikowych (CN 2710 12 45, CN 2710 12 49) oraz olejów napędowych (CN 2710 19 43, CN 2710 20 11). Oznacza to, że gaz skroplony, służący do napędzania silników spalinowych, zwolniony jest z tej opłaty.

Polityka fiskalna państw członkowskich w zakresie paliw jest ograniczona, ale dopuszczalna. Zasady określają opisane powyżej dyrektywy. Z punktu widzenia polskich przepisów podatkowych obejmujących obrót paliwami należy zwrócić uwagę na istotę art. 4 ust. 1 i ust. 2 Dyrektywy 2003/96/WE. Przepisy tam zawarte określają bowiem zasady obliczania minimalnych stawek podatku akcyzowego, który musi wynosić nie mniej niż progi określone w tabelach. Jak już wcześniej wspomniano podatek akcyzowy oraz możliwe do nałożenia przez państwo członkowskie opłaty stanowią tzw. poziom opodatkowania i należy je rozpatrywać łącznie. W zależności od koncepcji podatkowej rządów państw członkowskich akcyza może równać się poziomowi opodatkowania, ale poziom opodatkowania może też obejmować koszt akcyzy i koszt innych opłat. Wyłącza się przy tym wartość podatku od towarów i usług.

Znając mechanizm obliczania minimalnych stawek w podatku akcyzowym oraz przelicznik stanowiący kurs EUR do PLN, można pokusić się o zweryfikowanie prawidłowości obliczeń poczynionych przez polski rząd podczas interwencji polegającej na czasowym obniżeniu obowiązujących stawek podatku akcyzowego, w celu obniżenia cen paliw. Miało to miejsce pod koniec 2021 r. i było reakcją na podwyższonym współczynnik inflacji, który w tamtym okresie zbliżał się do 10% w skali roku. W celu zahamowania rosnących cen Rada Ministrów, na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji RP, zgłosiła drukiem 1811 z dnia 30 listopada 2021 r. projekt zmiany Ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej<sup>51</sup>. Wskutek prac legislacyjnych uchwalona ustawa wprowadziła czasowo obniżone stawki akcyzy na paliwa określone w u.p.a. w art. 89 ust. 1 pkt 2 (benzyny silnikowe), pkt 6 (oleje napędowe), pkt 8 (biokomponenty paliw) oraz pkt 12 lit. a – pierwsze (gazy do napędu silników spalinowych). Obniżka cen akcyzy na paliwa miała charakter dwufazowy i w okresie między 20 grudnia 2021 r. a 31 grudnia 2021 r. stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 1 wynosiła odpowiednio:

- 1) pkt 2, 1369 zł/1000 litrów – benzyny silnikowe;
- 2) pkt 6, 1065 zł/1000 litrów – oleje napędowe;

---

<sup>51</sup> Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2021 poz. 2349.

3) pkt 8, 1065 zł/1000 litrów – biokomponenty paliw (nie objęte analizą w niniejszej publikacji);

4) pkt 12 lit. a tiret pierwsze, 364 zł/1000 kilogramów – gazy do napędu silników spalinowych;

A w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 maja 2022 r. stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 1:

1) pkt 2, wynosi 1413 zł/1000 litrów – benzyny silnikowe;

2) pkt 6, wynosi 1104 zł/1000 litrów – oleje napędowe;

3) pkt 8, wynosi 1104 zł/1000 litrów – biokomponenty paliw (nie objęte analizą w niniejszej publikacji);

4) pkt 12 lit. a tiret pierwsze, wynosi 387 zł/1000 kilogramów – gazy do napędu silników spalinowych;

W okresie obniżonej akcyzy, wraz z początkiem roku 2022 r., stawki dla trzech paliw omawianych w niniejszej publikacji, w przeliczeniu ze stawek wyrażonych w EUR po kursie ogłoszonym w komunikacie Komisji Europejskiej, tj. 4,5826 PLN za 1 EUR, wynosiły odpowiednio:

1) benzyny silnikowe – 1645,15(34)\* PLN;

2) oleje napędowe – 1512,25(8)\* PLN;

3) gazy do napędu silników spalinowych – 572,82(5)\*.

\* W nawiasach ujęto wartości niewyraźne w walucie polskiej (tysięczne części PLN).

Wartości wyrażone w u.p.a. oraz te wynikające z algorytmu przeliczeniowego z Dyrektywy 2003/96/WE [(akcyza + opłaty) x kurs walutowy], z uwagi na wymiar społecznego zainteresowania, stały się również przedmiotem publikacji prasowych analizujących pobieżnie możliwości obniżenia stawek. Nierzadko wnioski wyciągane przez autorów znamionował brak pełnej wiedzy na temat zasad obliczania minimalnego progu stawki podatku akcyzowego. Jako kurs, według którego należy obliczać wartość unijnego progu akcyzowego, wskazywano aktualny, na dany moment, kurs EUR/PLN, tymczasem właściwym był kurs podany przez Komisję Europejską (z października 2020 r.). Ponadto, błędnie stawiana jest teza, jakoby Rada Ministrów mogła wpłynąć na wartość opłaty paliwowej i czasowo z niej zrezygnować, a tym samym obniżyć cenę detaliczną paliw. Obniżenie opłaty paliwowej, czy jakiegokolwiek innej opłaty musiałoby zgodnie z przepisami Dyrektywy 2003/96/WE (art. 4), nieść za sobą podwyżkę samego podatku akcyzowego, tak aby co najmniej wyrównać minimalny poziom opodatkowania wynikający z zał. 1 teże Dyrektywy. W konsekwencji autor tekstu uznał również, że w roku 2021 (można przypuszczać, że do tego roku się odnosił) poziom stawek akcyzy obowiązu-



jących na terenie Polski, był poniżej progów unijnych, co nie jest prawdą. Stawki akcyzy liczonej, zgodnie z unijną arytmetyką, wraz z opłatami na omawiane paliwa wynosiła o ok. 146 zł (benzyny silnikowe), ok. 86 zł (oleje napędowe) oraz ok. 280 zł (gazy do silników spalinowych), więcej w stosunku do unijnych minimów<sup>52</sup>.

Istotne jest podsumowanie działań podjętych przez Radę Ministrów, w przedmiocie obniżek akcyzy i skonfrontowanie przeprowadzonych zmian z limitami określonymi w Dyrektywie 2003/96/WE. Porównanie tych stawek prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Porównanie stawek podatku akcyzowe w Dyrektywie 2003/96/WE oraz polskich aktach prawnych w 2022 r.

rodzaj paliwa	Minimalny poziom opodatkowania w podatku akcyzowym wynikająca z Dyrektywy 2003/96/WE	Suma stawki akcyzy oraz opłaty paliwowej i emisyjnej obowiązujących w Polsce w okresie od 1 stycznia do 31 maja 2022 r.
Benzyna bezołowiowa (kody CN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 i 2710 11 49) (za 1000 l)	$359 \times 4,5826 = 1645,15(34)*$ PLN	$1413 + 80 + 152,61 = 1645,61$
Olej gazowy (kody CN 2710 19 41 do 2710 19 49) (za 1000 l)	$330 \times 4,5826 = 1512,25(8)*$ PLN	$1104 + 80 + 329,12 = 1513,12$
Gaz płynny (kody CN 2711 12 11 do 2711 19 00) (za 1000 kg)	$125 \times 4,5826 = 572,82(5)*$ PLN	$387 + 186,32 = 573,32$

\*opracowanie własne na podstawie Załącznika I (Tabela A) do Dyrektywy 2003/96/WE, Informacji Europejskiego Banku Centralnego, a także Ustawy o podatku akcyzowym, Ustawy Prawo ochrony środowiska oraz Ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym

<sup>52</sup> Uwzględniając stawki opłaty paliwowej wprowadzone na skutek Ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19, Dz. U. 2020 poz. 1747.

Jak wynika z przedstawionych powyżej w tabeli 3 obliczeń, obowiązujące od początku 2022 r. zmiany w przepisach akcyzowych na paliwa do silników spalinowych, w żadnym z analizowanych przypadków nie doszło do naruszenia norm obowiązujących na terenie Unii Europejskiej. W związku z tym, poziom opodatkowania podatkiem akcyzowym i innymi opłatami mającymi podobny charakter, zgodnie z deklaracjami Rady Ministrów był najniższym, możliwym poziomem. Zarówno w przypadku benzyn, olejów napędowych i gazu płynnego różnice pomiędzy minimalnym *poziomem opodatkowania* a wysokością stawki akcyzy liczonej łącznie z opłatami wykazywały jedynie minimalne różnice. W żadnym wypadku różnica nie przekroczyła 0,9 PLN na 1000 l/1000 kg paliwa. Choć istniały matematyczne szanse na zbliżenie stawki jeszcze bardziej do unijnych minimów, to przy przeliczeniu na 1 litr/1 kg paliwa, pozostałoby to bez realnego wpływu na cenę detaliczną, którą zapłaciłby konsument.

W ramach analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE), w przedmiocie stawek akcyzy m.in. na paliwa silnikowe, koniecznym odnotowania jest fakt złożenia przez Komisję Europejską skargi przeciwko Republice Włoskiej<sup>53</sup>. W skardze Komisja zarzuciła państwu członkowskiemu uchybienie przepisom Dyrektywy 2003/96/WE w taki sposób, że dopuszczała aby w regionie Friuli-Wenecja Julijska, na gruncie lokalnych przepisów, funkcjonował system dopłat do nabywanych na tym terenie paliw silnikowych. System dopłat miał być skierowany do społeczności lokalnej. Komisja zarzuciła Republice Włoskiej praktykę mającą na celu obniżenie poziomu opodatkowania paliw w tym regionie, a tym samym naruszenie zasad minimalnego i jednolitego opodatkowania tych produktów. Argumenty Komisji nie były na tyle silne, aby przekonać TSUE o korelacji dopłat z wysokością podatku akcyzowego, a tym samym, nie udowodniła ona faktu, że naruszono w tym wypadku dolne granice stawek akcyzy oznaczone w Dyrektywie 2003/96/WE. W efekcie Trybunał orzekł o oddaleniu skargi. Innym wartym zacytowania orzeczeniem TSUE jest to, wydane w sprawie C-590/16 przeciwko Republice Greckiej<sup>54</sup>. Państwo stosowało zwolnienia podatkowe przy sprzedaży paliw na niektórych przejściach granicznych. TSUE uznał, że taka praktyka naruszała art. 7 ust. 1 Dyrektywy 2008/118/WE.

<sup>53</sup> Wyrok TSUE z dnia 16 lipca 2020 r., sprawa C-63/19.

<sup>54</sup> Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 2018 r., sprawa C-590/16.

## WNIOSKI

Podjęta próba zbadania możliwości zmian w zakresie zharmonizowanego na poziomie unijnym podatku akcyzowego, pozwala wyciągnąć wniosek, że polski ustawodawca stosunkowo często korzysta z możliwości zmian w tym obszarze. Interwencje w latach 2020–2022 miały różnoraki charakter i oparte były np. na potrzebie zmiany proporcji między akcyzą, a opłatami ukrytymi w cenie detalicznej paliw. Innym razem zmiana wynikała z konieczności interwencji na rynku cen paliw, co poskutkowało obniżeniem wysokości podatku akcyzowego do minimalnych, dopuszczalnych normami unijnymi poziomów. Dyrektywy europejskie ograniczają możliwość swobodnej polityki podatkowej w omawianym zakresie, gdyż może to zaburzyć relacje na rynku wewnętrznym. Mogłoby to wywołać negatywne skutki ekonomiczne w postaci efektu określanego jako kreacja i przesunięcia handlu<sup>55</sup>, a tym samym nieuczciwą, a nawet szkodliwą konkurencję między państwami członkowskimi. Polski Rząd, pomimo pilnych zmian, pozostał w granicach obowiązującego prawa unijnego obniżając podatki i opłaty ukryte w cenie paliw, do dolnej granicy wynikającej z Dyrektywy 2003/96/WE (zał. 1). Skromny dorobek orzecznicy TSUE w zakresie stosowania się przez państwa członkowskie do dyspozycji Dyrektywy 2003/96/WE, przy ustalaniu wysokości akcyzy i towarzyszących jej paropodatków należy uznać stan pożądanym. Nie skłania do proponowania szczególnych i nowych rozwiązań legislacyjnych na poziomie UE. Niebagatelny okres obowiązywania Dyrektywy 2003/96/WE, przy jednoczesnym braku zapytań prejudycjalnych czy faktycznych sporów przed obliczem TSUE, każe uznać funkcjonujące przepisy, przynajmniej w sferze paliw, za adekwatne i nade wszystko wystarczające. Trudno zatem formułować wnioski *de lege ferenda*. O takie jednak można się pokusić w zakresie norm krajowych. W tym wypadku, ustawodawca powinien ze szczególną uwagą podejść do kwestii definicji stosowanych w zakresie paliw silnikowych. Ujednolicenie katalogu produktów z uwzględnieniem ich przeznaczenia z całą pewnością spowodowałoby zmniejszenie się liczby sporów prawnych między organami podatkowymi a podatnikami.

Podsumowując główny cel badań, którym było określenie prawidłowości postępowania Polski w zakresie korekt wysokości podatku akcyzowego na część paliw silnikowych, należy z satysfakcją stwierdzić, że możliwość taka jest wykorzystywana w praktyce w polskim systemie podatkowym i wiąże

---

<sup>55</sup> Zastąpienie droższych dóbr tańszymi.

się z dążeniem do osiągnięcia zamierzonych celów ekonomicznych. Jednak to co jest najistotniejsze. Dzieje się to z poszanowaniem norm prawnych Unii Europejskiej.

#### PIŚMIENNICTWO

- BAK Jacek (red.): *Europejskie prawo finansowe*, Warszawa: C.H. Beck 2013.
- BÉNASSY-QUÉRÉ Agnes, TRANNOY Alain, WOLFF Guntram: *Tax Harmonization in Europe: Moving Forward*, „Notes du conseil d’analyse économique” 14 (2014), nr 4, s. 1-12.
- FONTAINE Marcel: *Law harmonization and local specificities - a case study: OHADA and the law of contract*, „Uniform Law Review” 18 (2013), nr 1, s. 50-64.
- KOSIKOWSKI Cezary: *Finanse i Prawo Finansowe Unii Europejskiej*, Warszawa: Wolters Kluwer 2014.
- KOZUHAROV Sasho, RISTOVSKA Natasha, ILIEVA Jana: *Harmonization of tax policies: Reviewing Macedonia and Croatia*, „UTMS Journal of Economics, University of Tourism and Management” 6 (2015), nr 2, s. 255-265.
- LANS Bovenberg Arij, HORNE Jocelyn P.: *Harmonization of Excise Duties*, [w:] *Tax harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis*, red. George Kopits, Washington DC: International Monetary Fund 1992, s. 22-51.
- LUBAŚ Magdalena: *Rola i znaczenie podatków jako jednego ze źródeł dochodów budżetu państwa*, „Finanse i Prawo Finansowe” 3 (2019), nr 23, s. 49-62.
- NERUDOVA Danuše: *Tax competition and tax harmonization in the European Union*, „ACTA Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis” 2004, nr 6, s. 135-144.
- OREZIAK Leokadia: *The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) within the European Union*, „Studia Europejskie” 2020, nr 4, s. 93-108.
- OWSIAK Stanisław: *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, [w:] *Polityka gospodarcza a rozwój kraju*, red. Urszula Płowieć, Warszawa: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne 2008, s. 130-160.
- PIŁATOWSKI Michał: *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2012, nr 52, s. 37-44.
- VAN DER HOEK M. Peter: *Tax Harmonization and Competition in the European Union*, „Journal of Tax Research” 1 (2003), nr 1, s. 19-36.

#### NETOGRAFIA

- MINISTERSTWO FINANSÓW, *Sprawozdanie z wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. – Omówienie*, Warszawa: Rada Ministrów 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2020-rok> (dostęp: 20.12.2021).

(NIE)DOPUSZCZALNOŚĆ ZMIAN W ZAKRESIE PODATKU AKCYZOWEGO  
W PRZEDMIOCIE PALIW W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH  
NA PRZYKŁADZIE POLSKI

Streszczenie

Celem autora artykułu było poddanie analizie możliwości zmian w zakresie polityki podatkowej, która miała miejsce w latach 2020-2022. W związku z dynamicznymi zmianami cen, a przede wszystkim cen w zakresie paliw, wywołanych m.in. pandemią COVID-19, polska władza ustawodawcza i wykonawcza podjęły próby zahamowania wyraźnej inflacji. Interwencja obejmowała przede wszystkim podatki pośrednie, tj. podatek od towarów i usług i akcyzę. To właśnie zmiany w zakresie podatku akcyzowego stały się kanwą do niniejszego opracowania. Celem było zbadanie dopuszczalności zmian legislacyjnych i ich skonfrontowanie z obowiązującymi normami prawa unijnego. W pierwszej części autor podjął próbę usytuowania podatku akcyzowego w sferze unormowań obowiązujących na terenie Unii Europejskiej, oraz scharakteryzował pojęcie harmonizacji. W dalszej części opisano ewolucję unormowań w zakresie podatku akcyzowego i przyczyny harmonizacji w zakresie tego podatku. W ostatniej części dokonano dogłębnej analizy algorytmów wyznaczających prognozy dla podatku akcyzowego i porównano je ze zmianami w krajowych aktach prawnych. Pozwoliło to na wyciągnięcie wniosków, rozstrzygnięcie zagadnienia i wyciągnięcie konkluzji w przedmiocie prawidłowości postępowania w procesie legislacyjnym, braku uchybień i naruszeń prawa unijnego w omawianym zakresie.

**Słowa kluczowe:** dyrektywy europejskie; prawo podatkowe; akcyza; skutki pandemii; harmonizacja podatków.