

Krzysztof Lasiński-Sulecki¹

Dobra wiara i należyta staranność a zakres opodatkowania akcyzą²

1. Wprowadzenie

Pojęcia „dobra wiara” i „należyta staranność” nader często pojawiają się w orzecznictwie sądowym dotyczącym podatku od wartości dodanej (VAT). Pojęcia te nie występują w regulacjach akcyzowych (w przepisach dotyczących VAT zresztą także, poza epizodycznymi wyjątkami, nie występowały). Z uwagi na specyfikę zakresu podmiotowego i przedmiotowego akcyz należałoby jednak zastanowić się nad tym, czy aby dobra wiara bądź należyta staranność nie powinny współprzesądzać o objęciu określonych stanów faktycznych i podmiotów zakresem tej daniny.

289

2. Podmiotowy i przedmiotowy zakres opodatkowania akcyzą

2.1. Prawo Unii Europejskiej

Zakres podmiotowy akcyz wytycza art. 7 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku

¹ Krzysztof Lasiński-Sulecki – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UMK, dyrektor Ośrodka Studiów Fiskalnych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

² Badania naukowe autora są finansowane z grantu Narodowego Centrum Nauki w ramach projektu 2016/23/B/HS5/00429.

akcyzowego³, który zastąpił obowiązujący do niedawna art. 8 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG⁴. W ust. 1 art. 7 dyrektywy 2020/262/UE wyszczególniono stan faktyczny, w którym objęcie osoby zakresem podmiotowym opodatkowania uzależnione jest od stanu jej wiedzy, czy przynajmniej od stanu wiedzy, jakiej racjonalnie można by od niej wymagać. Ów stan faktyczny związany jest, podobnie jak inne stany faktyczne skutkujące objęciem danej osoby zakresem podmiotowym opodatkowania, opuszczeniem przez towary procedury zawieszenia poboru akcyzy. Otóż w przypadku niezgodnego z przepisami przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy podatnikiem jest m.in. każda osoba, która uczestniczyła w niezgodnym z przepisami opuszczeniu i która wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowym charakterze tego opuszczenia (art. 7 ust. 1 lit. a pkt ii *in fine* dyrektywy 2020/262/UE).

Liczne inne osoby objęte są zakresem podmiotowym opodatkowania niezależnie od posiadanej wiedzy czy wiedzy, której posiadania można by od nich wymagać:

290

1) uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub każda inna osoba zwalniająca wyroby akcyzowe, lub w imieniu której wyroby te są zwalniane z procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz – w przypadku niezgodnego z przepisami opuszczenia składu podatkowego – każda inna osoba, która uczestniczyła w takim zwolnieniu (art. 7 ust. 1 lit. a pkt i dyrektywy 2020/262/UE);

2) w przypadku niezgodnego z przepisami przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy: uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany wysyłający lub każda inna osoba, która udzieliła gwarancji (art. 7 ust. 1 lit. a pkt ii *in principio* dyrektywy 2020/262/UE);

3) w odniesieniu do przechowywania wyrobów akcyzowych: każda osoba przechowująca wyroby akcyzowe oraz każda inna osoba uczestnicząca w ich przechowywaniu (art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 2020/262/UE);

4) w odniesieniu do produkcji wyrobów akcyzowych: producent wyrobów akcyzowych oraz – w przypadku produkcji niezgodnej z przepisami – każda inna osoba, która uczestniczyła w ich produkcji (art. 7 ust. 2 lit. c dyrektywy 2020/262/UE);

5) w odniesieniu do importu wyrobów akcyzowych: osoba, która zgłasza wyroby akcyzowe lub w imieniu której wyroby są zgłaszane w momencie importu oraz – w przypadku importu niezgodnego z prze-

³ Dz.Urz. UE L 58, s. 4 – dalej dyrektywa 2020/262/UE.

⁴ Dz.Urz. UE L 9, s. 12 – dalej dyrektywa 2008/118/WE.

pisami – każda inna osoba uczestnicząca w imporcie (art. 7 ust. 1 lit. d dyrektywy 2020/262/UE).

Jeśli uwzględnić zawarte w art. 6 ust. 3 lit. b dyrektywy 2020/262/UE regulacje dotyczące zakresu przedmiotowego akcyz, w świetle których zakresem tym objęte jest przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa unijnego i ustawodawstwa krajowego, okazuje się, że opodatkowanie przechowywania wyrobów akcyzowych może być szczególnie problematyczne w kontekście tematyki niniejszego opracowania. Zarówno przywołany przepis, jak i art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 2020/262/UE, pojmowane literalnie, wskazują na to, że stan świadomości podmiotu pozbawiony jest znaczenia dla objęcia go zakresem opodatkowania akcyzą z uwagi na przechowywanie wyrobu, od którego nie zapłacono akcyzy. Regulacja ta w dużym stopniu świadczy o dążeniu prawodawcy do eliminacji, a przynajmniej do wydatnego ograniczenia takich sytuacji, w których na rynku pojawi się wyrób akcyzowy, od którego nie uiszczono akcyzy czy też uiszczono ją w wysokości niższej niż należna.

Z kolei z uwagi na korelację z przepisami prawa celnego jako interesujący jawi się zakres opodatkowania akcyzą w imporcie, chociaż art. 6 ust. 3 lit. d *in principio* dyrektywy 2020/262/UE stanowi jedynie, iż czynnością opodatkowaną jest import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Obowiązek podatkowy w akcyzie w imporcie powstaje w momencie powstania długu celnego. Dług celny może powstać między innymi w związku z niespełnieniem warunków lub obowiązków. W takim wypadku do grona dłużników celnych zalicza się każda osoba, która nabyła lub posiadała towary i która w chwili ich nabycia lub wejścia w ich posiadanie wiedziała lub powinna była wiedzieć, że obowiązek wynikający z przepisów prawa celnego nie został wypełniony. Powstanie długu celnego jest zatem zależne od stanu wiedzy, czy przynajmniej wiedzy racjonalnie oczekiwanej.

Na marginesie jedynie wypada zauważyć, że zbliżona korelacja występuje w art. 79 ust. 3 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny⁵, który stanowi, że dłużnikiem jest każda osoba, która wiedziała lub powinna była wiedzieć o niewypełnieniu obowiązku wynikającego z przepisów prawa celnego, a która działała na rzecz osoby zobowiązanej do wypełnienia obowiązku lub uczestniczyła

⁵ Dz.Urz. UE L 269 ze zm., s. 1 – dalej u.k.c.

w działaniu, które doprowadziło do niewypełnienia obowiązku. Podobnie w wypadku powstania długu celnego w związku z objęciem towaru procedurą celną dłużnikiem celnym jest m.in. osoba, która dostarczyła nieprawdziwe dane do zgłoszenia, ale tylko wówczas, gdy wiedziała lub powinna była wiedzieć, że dane te są nieprawdziwe (art. 77 ust. 3 zdanie trzecie *in fine* u.k.c.).

2.2. Prawo krajowe

Podstawowym przepisem wytyczającym zakres podmiotowy opodatkowania akcyzą w Polsce jest art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁶, zgodnie z którym podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot 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.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 stycznia 2020 r. (sygn. I GSK 567/17) zważył: „Kształtując normatywnie przedmiot oraz podmiot opodatkowania, ustawodawca podatkowy uwzględnił przede wszystkim te stany faktyczne, które mogą być obiektywnie łatwo ustalone przez organy podatkowe w związku z weryfikacją samoobliczenia podatku przez podatnika. Konstrukcja art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a., ponad wszelką wątpliwość, podyktowana została przede wszystkim zabezpieczeniem interesów fiskalnych państwa. Brak wcześniejszej zapłaty podatku akcyzowego od określonych towarów przez inny podmiot stanowi podstawę do dochodzenia podatku na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. i art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a.

Dla interpretacji powyższych przepisów nie ma znaczenia, że podatnik nie wiedział lub nie miał uzasadnionych podstaw do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku akcyzowego przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część, nie została zapłacona. Wskazać należy bowiem, że art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. obejmuje zarówno posiadanie samoistne, jak i zależne, a także zarówno posiadanie w dobrej, jak i w złej wierze, oraz posiadanie prawne (zgodne z prawem) i bezprawne (wykonywanie przez osobę, której nie przysługuje prawo, w zakresie

⁶ Dz.U. z 2023 r., poz. 1542 – dalej u.p.a.

którego włada rzeczą). Dla powstania obowiązku podatkowego wobec nabywcy, posiadacza wyrobów akcyzowych bez zapłaconej akcyzy, nie mają znaczenia takie okoliczności jak: ewentualny stan świadomości nabywcy co do faktu nieuiszczenia akcyzy na wcześniejszym etapie obrotu; dochowanie należytej staranności w celu ustalenia tej okoliczności przed transakcją, czy pokrzywdzenia przez nieuczciwego kontrahenta [...]”. Wyrok ten można uznać – na dzień pisania tego opracowania – za reprezentatywny dla polskiego orzecznictwa.

2.3. Porównanie regulacji dyrektywy 2020/262/UE i ustawy o podatku akcyzowym

Samo sformułowanie art. 13 może wzbudzać pewne wątpliwości co do jego zgodności z prawem unijnym. Jak zauważa się w literaturze przedmiotu – wbrew art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a. – nie każdy nabywający wyrób akcyzowy, od którego nie została w należnej wysokości zapłacona akcyza, powinien być podatnikiem akcyzy. Nabywający taki wyrób jest podatnikiem akcyzy – zgodnie z dyrektywą 2020/262/UE – jeśli wyrób taki przechowuje (art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 2020/262/UE) bądź też uczestniczył w dotyczących tego wyrobu czynnościach niezgodnych z przepisami⁷. Jednak z drugiej strony trzeba zwrócić uwagę na to, że Trybunał Sprawiedliwości dość szeroko postrzegał dopuszczalny zakres podmiotowy akcyzy jeszcze na gruncie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie dyrektywy 2008/118/WE, która z kolei poprzedzała dyrektywę 2020/262/UE. W wyroku z dnia 3 lipca 2014 r. w sprawie C-165/13 Stanislav Gross przeciwko Hauptzollamt Braunschweig (ECLI:EU:C:2014:2042) Trybunał stwierdził, że art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania⁸, w związku z art. 7 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów umożliwia państwu członkowskiemu uznanie za dłużnika podatku akcyzowego osobę przechowującą na obszarze podatkowym tego państwa do celów handlowych wyroby objęte podatkiem akcyzowym, dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, w okolicznościach tego rodzaju, jakie miały miejsce w postępowaniu głównym, chociaż osoba ta nie była pierwszym posiadaczem owych wyrobów w państwie członkowskim przeznaczenia.

⁷ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski w: K. Lasiński-Sulecki (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 96.

⁸ Dz.Urz. L 76 ze zm., s. 1.

Trzeba jednak przyznać, że w dyrektywie brak wyraźnego odniesienia do dobrej wiary czy należytej staranności jako przesłanek negatywnych objęcia danego stanu faktycznego oraz podmiotu zakresem opodatkowania.

3. Znaczenie zasad ogólnych prawa UE

294 Nie da się nie zauważyć, że tylko w jednym wypadku objęcie zakresem podmiotowym opodatkowania podmiotu, który uczestniczył w czynności niezgodnej z prawem, uzależnione jest bezpośrednio od stanu wiedzy tego podmiotu bądź też pożądanego, wzorcowego stanu wiedzy. W pozostałych wypadkach odpowiedzialność podatkowa jest w pełni zobiektywizowana. O ile uzależnienie opodatkowania od samych tylko przesłanek obiektywnych raczej nie może dziwić⁹, o tyle można mieć wątpliwości co do zasadności opodatkowania, jeśli osoba przy zachowaniu właściwej dla jej działalności staranności nie ma właściwie szans, aby dowiedzieć się, że jest objęta zakresem podmiotowym opodatkowania. Wydaje się, że w takim wypadku opodatkowania nie da się pogodzić z zasadami ogólnymi prawa unijnego, a w szczególności z zasadą pewności prawa. Zasada ta jest tu postrzegana jako wspólna porządkom konstytucyjnym państw członkowskich Unii Europejskiej¹⁰.

Podkreślić trzeba, że chociaż sam przepis jest tu formalnie jasny i jego lektura nie nastręcza trudności, to jednak zapoznanie się z regulacją prawną i utrzymywanie rozsądnej wiedzy na temat wszystkich okoliczności związanych z własnymi działaniami w odniesieniu do wyrobów akcyzowych nie pozwala zainteresowanej osobie na stwierdzenie, czy jest podatnikiem akcyzy, czy też może nim nie jest. Łatwo wyobrazić sobie też sytuację, w której podmiot posiada wyrób akcyzowy, od którego akcyza nie została uiszczona w należnej wysokości, ale posiadacz nie ma podstaw do przypuszczeń, że nabył wyrób wprowadzony do konsumpcji w sposób nielegalny, gdyż kupił go po przeciętnej dla danego wyrobu cenie w osiedlowym sklepie, którego działalność została zgłoszona i jest prowadzona zgodnie z przepisami dotyczącymi działalności gospodarczej, a opakowanie wyrobu nie budziło podejrzeń co do źródła jego pochodzenia. Część

⁹ Zob. W. Morawski, *Świadomość jednostki jako warunek bycia dłużnikiem celnym na tle wybranych wyroków TS UE oraz sądów polskich*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 4, s. 153 i nast.

¹⁰ Na temat tego rodzaju zasad ogólnych zob. C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000, s. 518.

odkażonego z naruszeniem przepisów prawa alkoholu etylowego jest przecież sprzedawana jako alkohol znanych niemal każdemu konsumentowi marek. Podobna sytuacja może wystąpić w obrocie gospodarczym. Podmiot nabywający wyrób akcyzowy od podmiotu działającego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy często nie ma żadnej możliwości weryfikacji tego, czy wyrób ten został opodatkowany.

Pojawia się jednak pytanie o to, czy zasada pewności prawa powinna tu zostać potraktowana jako wzorzec oceny i służyć stwierdzeniu nieważności postanowień dyrektywy 2020/262/UE, czy może należałoby się nią posłużyć w inny sposób. Stwierdzenie nieważności przepisu unijnego prawa wtórnego jawi się tu raczej jako rozwiązanie, którym można się posłużyć dopiero w ostateczności. W odniesieniu do przepisów, które zostały zgodnie z zasadami procesu tworzenia prawa wprowadzone do systemu prawa, przyjąć należy domniemanie ich zgodności z regulacjami wyższymi hierarchicznie, chociaż domniemanie to ma charakter wzruszalny. Stwierdzenie nieważności powinna poprzedzać próba znalezienia takiego sposobu pojmowania ocenianego przepisu, który da się pogodzić z zasadą pewności prawa. Nie można zatem raczej apriorycznie zanegować braku odniesienia do stanu wiedzy czy wzorcowego stanu wiedzy w poszczególnych przepisach w całej rozciągłości¹¹.

Celem zasad ogólnych prawa jest ochrona jednostki przed władzą¹². Zasady te mogą się zatem świetnie sprawdzić właśnie w sferze prawa podatkowego. Dlatego też Trybunał Sprawiedliwości uwzględnia je w licznych wyrokach. Trybunał odnosił się do zasad ogólnych prawa przynajmniej w celu wzmocnienia wyniku wykładni przepisów w sprawach z zakresu VAT (zob. np. wyrok z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* przeciwko *Skatteverket*, ECLI:EU:C:2008:609, pkt 33). Z kolei w sprawach akcyzowych Trybunał powoływał się na zasadę pewności prawa chociażby w wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-81/15 *Kapnoviomichania Karelia AE* przeciwko *Ypourgos Oikonomikon* (ECLI:EU:C:2016:398). Za kluczowe dla rozstrzygnięcia zasady ogólne przyjął chociażby w wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-418/14 *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciuurko, Adam Pawłowski spółka jawna* przeciwko *Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu* (ECLI:EU:C:2016:400).

¹¹ K. Lasiński-Sulecki, *Zakres przedmiotowy akcyz. Wybrane problemy na tle prawa unijnego i polskiego*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Bliski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 193–194.

¹² Zob. A. Arnall, *The General Principles of EEC Law and the Individual*, Leicester–London 1990, s. 1; T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford 2006, s. 47.

W wyroku z dnia 10 czerwca 2021 r. w sprawie akcyzowej C-279/19 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko WR* (ECLI:EU:C:2021:473) Trybunał stwierdził jednak, że art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE należy interpretować w ten sposób, że osoba, która przewozi na rachunek innej osoby wyroby akcyzowe do innego państwa członkowskiego i która jest w rzeczywistym posiadaniu tych wyrobów w chwili, w której podatek akcyzowy od nich staje się wymagalny, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku na podstawie tego przepisu, nawet jeżeli nie ma prawa ani interesu w odniesieniu do tych wyrobów i nie wie, że podlegają podatkowi akcyzowemu, albo jest tego świadoma, ale nie wie, że podatek akcyzowy od nich stał się wymagalny (pkt 36).

4. Zasady konstytucyjne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³ utrwała kilka szczególnie istotnych dla prawa podatkowego (zarówno jego tworzenia, jak i stosowania) zasad. Zgodnie z art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Artykuł 64 Konstytucji stanowi:

„1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Szczegółowe wymogi odnośnie do zakresu ustawowej regulacji podatków zawarto w art. 217 Konstytucji.

5. Opodatkowanie czynności i stanów faktycznych poza sferą świadomości podatnika

Wydaje się, że pewną inspirację do dalszych przemyśleń na temat konstytucyjności rozwiązań pozwalających na opodatkowanie podmiotów w związku z elementami stanu faktycznego, które są dla nich

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

nieweryfikowalne przy wykorzystaniu racjonalnych środków, można odnaleźć w wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. SK 14/12), w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie – nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałyby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Taka konstatacja znajduje uzasadnienie również w świetle następującego poglądu Trybunału wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33): »[j]eżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione [...]». Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa«”.

Powyższy wyrok zapadł na tle następującego stanu faktycznego. Skarżąca spółka prowadziła działalność jako sprzedawca oleju opałowego. Nabywcami oleju były w większości osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Spółka odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, które były następnie podstawą zwolnienia z podatku akcyzowego. W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że część uzyskanych przez skarżącą spółkę oświadczeń zawiera dane niezgodne z rzeczywistością. Warto podkreślić, że w wypadku opodatkowania osób posiadających wyroby akcyzowe, od których nie uiszczono akcyzy w prawidłowej wysokości, możliwość weryfikacji takiej okoliczności jest jeszcze mniejsza niż w zarysowanym powyżej stanie faktycznym z wyroku Trybunału Konstytucyjnego¹⁴.

¹⁴ Powyższa problematyka była obszernie prezentowana przez K. Lasińskiego-Suleckiego i T. Sławińską-Choryło w referacie pt. *Jednokrotność opodatkowania akcyzą*, wygłoszonym podczas konferencji TBSP Uniwersytetu Jagiellońskiego 11 kwietnia 2020 r.

6. Podsumowanie

Nie sposób zaaprobować – jako zgodnego z zasadami ogólnymi prawa UE czy zasadami konstytucyjnymi – rozwiązania, w którym podmiot objęty jest zakresem opodatkowania akcyzą z uwagi na okoliczności, których weryfikacji przy zastosowaniu racjonalnych (czy tym bardziej jakichkolwiek) środków nie ma szansy skutecznie przeprowadzić. Trzeba jednak podkreślić, że Trybunał Sprawiedliwości w sprawie WR dopuścił możliwość opodatkowania akcyzą podmiotu, który nie mógł racjonalnie posiadać wiedzy o tym, że został objęty zakresem podmiotowym (i przedmiotowym) opodatkowania.

Bibliografia

298

- Arnall A., *The General Principles of EEC Law and the Individual*, Leicester–London 1990.
- Lasiński-Sulecki K., *Zakres przedmiotowy akcyz. Wybrane problemy na tle prawa unijnego i polskiego*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016.
- Lasiński-Sulecki K. (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000.
- Morawski W., *Świadomość jednostki jako warunek bycia dłużnikiem celnym na tle wybranych wyroków TS UE oraz sądów polskich*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 4.
- Tridimas T., *The General Principles of EU Law*, Oxford 2006.

Akty prawne

- 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. L 76 ze zm.).
- 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).
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE L 58).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269 ze zm.).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1542).

Streszczenie

Przepisy ustawy o podatku akcyzowym pozwalają na opodatkowanie podmiotów, które mogą być całkowicie nieświadome tego, że znalazły się w sytuacji objętej zakresem opodatkowania. Co więcej, z łatwością można wyobrazić sobie przypadki, w których podmioty te nie mają rozsądnych możliwości weryfikacji tego, czy stan faktyczny, w jakim się znalazły, wiąże się z objęciem zakresem opodatkowania akcyzą. W ocenie autora takie rozwiązania są co najmniej wątpliwe zarówno w świetle zasad ogólnych prawa Unii Europejskiej, jak i zasad konstytucyjnych.

Słowa kluczowe: pewność prawa, proporcjonalność, świadomość, wiedza