

# Prawo Finansowe i Skarbowość

## **Akcyza**

(Materiał problemowy dla studentów)

Opracował: prof. dr hab. Witold Modzelewski

2020

# SPIS TREŚCI

1. Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami tego podatku.....	3
2. Refleksje wokół podmiotowości w podatku akcyzowym z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego.....	3
3. „Przeznaczenie akcyzowe”: czy świadomość co do przeznaczenia wyrobu lub zamiar przeznaczenia przez podatnika rozstrzyga o opodatkowaniu tym podatkiem? .....	4
4. Subiektywna teoria prawa podatkowego, czyli krótka refleksja na temat rozliczania podatku akcyzowego .....	5
5. Kiedy towar staje się „wyrobem akcyzowym”, jeśli ów wyrób jest definiowany poprzez jego przeznaczenie (użycie)? .....	6
6. Z akcyzą jest źle, a będzie jeszcze gorzej.....	7
7. Akcyza tytoniowa: bez zasadniczych działań legislacyjnych nie wyeliminuje się nieopodatkowanej podaży papierosów .....	7
8. Refleksje na dwudziestopięciolecie podatku akcyzowego w Polsce.....	8
9. Co powinna ustalić komisja śledcza w sprawie wyłudzeń w podatku akcyzowym w latach 2007-2015?.....	8
10. Tracimy co rok ok. 10 mld zł dochodów budżetowych z akcyzy .....	9
11. Uszczelnienie akcyzy dopiero w 2020 r.?.....	10
12. Składanie informacji MDR-3 przez podatników podatku akcyzowego .....	10
13. Jaki jest rzeczywisty efekt fiskalny zastosowanych dotychczas instrumentów uszczelniających podatek akcyzowy? .....	11
14. Akcyza w czasach „liberalnej demokracji” lat 2007 – 2015.....	12
15. Akcyza w latach 2020-2024 – co nas czeka?.....	13
16. Ewolucja akcyzy w latach 2020-2024, czyli wielka niewiadoma .....	13
17. Akcyza w latach 2020-2024 .....	14
18. Oszustwa w podatku akcyzowym są bardziej „opłacalne” niż w VAT.....	15

# 1. Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami tego podatku

Pragnę wszystkich, którzy na co dzień sprzedają konsumentom olej rzepakowy ostrzec, że mogą już od lat posiadać zależności podatkowe, o które mogą upomnieć się organy podatkowe. W jakim podatku? Odpowiadam: w akcyzie, gdyż w zależności od zamiaru przeznaczenia, olej ten może stać się wyrobem akcyzowym. Czy przedstawiona teza uwypukla jakiś eksces interpretacyjny czy też jurysdykcyjny, niepotrzebnie go uogólniając? Raczej nie, bo od wielu lat, a na pewno od naszego wniowstąpienia, króluje nam niemiłościwie tzw. subiektywna teoria wyrobu akcyzowego. Dla mniej wtajemniczonych w niuanse tego podatku spieszę z wyjaśnieniem. Istotą części wyrobów akcyzowych (nie wszystkie) jest definiowanie poprzez „przeznaczenie”. Przykładowo: węgiel jest wyrobem akcyzowym, jeżeli jest przeznaczony na cele opałowe. Również olej rzepakowy może być przeznaczony jako „dodatek lub domieszka do paliw silnikowych, co powoduje że staje się on wyrobem akcyzowym. Przykłady można mnożyć. Aby odpowiedzieć na pytanie, jak rozumieć owo „przeznaczenie”, należy na wstępie przedstawić co najmniej trzy znane mi teorie na ten temat. Oto ich lista:

- wyrób ma „przeznaczenie akcyzowe” gdy od momentu wytworzenia w Polsce, poprzez dystrybucję aż do faktycznego zużycia lub użycia również w Polsce zamiar ten nie uległ zmianie, a ostateczny nabywca zamówił wytworzenie lub sprowadzenie z za granicy wyrobu, który miał być np. paliwem silnikowym lub domieszką dodatku do paliw. W myśl tej teorii wyrób ten od początku swego bytu na terytorium Polski stał się wyrobem akcyzowym i nigdy nie przestanie nim być nawet gdyby ostatecznie nie doszło do jego zamierzonego „akcyzowego” użycia lub zużycia. Tę teorię nazwiemy „teorią obiektywną”,
- w myśl drugiej, relatywnej teorii wyrób wytworzony w Polsce lub sprowa-

dzony z za granicy bez przeznaczenia akcyzowego nie jest wyrobem akcyzowym, co jednak musi wynikać z faktycznych okoliczności oraz dowodów posiadanych przez producenta lub importera (nabywcy wewnątrzspółnotowego) lub handlowca. Jeżeli jednak na określonym etapie obrotu nastąpi zmiana jego przeznaczenia na cele akcyzowe, podatnikiem staje się ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie. Zgodnie z tą teorią np. węgiel zaimportowany na cele inne niż opałowe nie jest wyrobem akcyzowym; stanie się on jednak wyrobem akcyzowym, gdy nabywca faktycznie zmieni przeznaczenie a jego dostawca wiedział i godził się z tym, że nastąpi zmiana przeznaczenia, co oczywiście trzeba mu udowodnić. Gdy jest to niemożliwe, to podatnikiem akcyzy staje się ten, kto faktycznie zużył lub użył ten wyrób na cele akcyzowe. Jest to teoria zwana „teorią relatywnego przeznaczenia”,

- trzecia teoria odwołuje się do świadomości podmiotu, który wytworzył w Polsce lub sprowadził z za granicy wyroby i brał pod uwagę, że wyrób ten może być – niezależnie od zamówienia lub oferty sprzedaży – mieć przeznaczenie akcyzowe. Wystarczy, że polskiemu producentowi lub importerowi (nabywcy wewnątrzspółnotowemu) przyszło do głowy, że wyrób ten może na kolejnych etapach obrotu zmienić przeznaczenie na akcyzowe, aby stać się podatkiem podatku akcyzowego. Oczywiście to też trzeba udowodnić, ale nie jest to aż tak trudne, bo każdy, kto coś wie o cechach danego wyrobu potwierdzi, że może on być przeznaczony na cele napędowe lub opałowe, bo taka jego natura i takie są „okoliczności przyrody”. Wydobywając węgiel producent bierze pod uwagę, że może on być spalony w piecu grzewczym. I to już wystarczy: ów zamiar pojmo-

wany czysto subiektywnie – brałeś pod uwagę w momencie wytworzenia lub przywozu z za granicy – to stałeś się podatnikiem akcyzy. Tę teorię nazywamy „teorią subiektywnego przeznaczenia”.

Która z powyższych teorii dominuje w praktyce skarbowej i sądowno-administracyjnej? Oczywiście każda z nich ma swoje miejsce, ale najważniejszą staje się od lat „teoria subiektywnego przeznaczenia”, bo daje relatywnie najlepsze efekty fiskalne. Gdy dowodem subiektywnego przeznaczenia jest np. ilość wytworzonych wyrobów, która powinna rodzić podejrzenie, że ktoś (nabywca?) zamierza użyć te wyroby na cele np. opałowe, ów dowód „potwierdza” zeznanie, że wyrób można użyć również w innym niż deklarowanym pierwotnie celu, nie trzeba szukać tych, którzy ewidentnie zmienili przeznaczenie. Podatnikiem staje się w myśl tej teorii producent lub importer (nabywca wewnątrzspółnotowy), bo „miał świadomość przeznaczenia wyrobu”.

Ważne jest to, że w teorii nie jest istotne, gdzie nastąpiła owa przyszła zmiana przeznaczenia; mogło to być również za granicą, co jest nie tylko absurdem, ale również sprzeczne z prawem, bo „przeznaczenie akcyzowe” ma znaczenie tylko gdy było pod rządami danej ustawy, czyli wyłącznie na terytorium Polski.

Jeżeli więc ktoś sprzedaje olej rzepakowy w sklepie detalicznym, ale mu przyjdzie do głowy, że nabywca przeznaczy ten wyrób jako dodatek do paliwa silnikowego, zgodnie z trzecią teorią ma do czynienia z „wyrobem akcyzowym” i staje się podatnikiem tego podatku.

Wiem: akcyza to trudny podatek i aby go stosować nie wystarczy „doświadczenie życiowe” i ogólne przygotowanie prawnicze. Ale o tym nie pamiętaj ci, którym dano władzę swoiście pojmowania stosowania prawa.

## 2. Refleksje wokół podmiotowości w podatku akcyzowym z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego

Podmiotowość w podatku akcyzowym jest dość dobrze zbadana w przypadku zaistnienia zdarzeń, które tworzą tzw. pierwotny obowiązek podatkowy. W zależności od modelu tego podatku (obecnie

jest ich pięć), lista tych zdarzeń nieco się różni. Łączy je jednak to, że stanowią owe pierwsze zaistniałe na terytorium Polski zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy w stosunku do danego wyrobu, w którym

uczestniczy podmiot będący podatnikiem z tego tytułu, i – co równie ważne – obowiązuje tu zasada jednokrotności, czyli wszystkie kolejne tego rodzaju zdarzenia, których przedmiotem jest ten wyrób,

już nie podlegają co do zasady opodatkowaniu. W przypadku zaistnienia zdarzenia z tej grupy ma miejsce co najmniej pięć skutków podatkowych związanych z powstaniem obowiązku podatkowego:

- a) obowiązek ten rodzi również w tej samej chwili podatek należny (zobowiązanie podatkowe) – natychmiastowy podatek należny, albo
- b) obowiązek ten zrodzi podatek należny w terminie późniejszym w stosunku do daty powstania obowiązku podatkowego – odroczonego podatku należny, albo
- c) obowiązek ten w terminie późniejszym wygasa bez powstania podatku należnego,
- d) obowiązek ten w tej samej dacie nie rodzi podatku należnego, mimo formalnego opodatkowania tych czynności, gdyż ma tu zastosowanie stawka 0%, albo
- e) obowiązek ten nie rodzi podatku należnego, bo w dacie jego powstania wyrób lub zdarzenie są zwolnione od podatku (zastosowanie ex lege zwolnienia przedmiotowego lub podmiotowego).

Podmioty uczestniczące w tych zdarzeniach jako podatnicy mają obowiązek dokumentowania, ewidencjonowania i deklarowania tych czynności, a regulacje prawne są kompleksowe a często bardzo szczegółowe. Podatnicy ci podlegają odrębnej rejestracji dla potrzeb tego podatku, a przemieszczanie części wyrobów objętych pierwotnym obowiązkiem podatkowym podlega również monitorowaniu.

Natomiast tzw. wtórny obowiązek podatkowy tworzy grupa zdarzeń, których przedmiotem są wyroby, w stosunku do których powstała inny już jeden z obo-

wiązków podatkowych wymienionych w pkt a) do e). Zdarzenia te mają odrębną fenomenologię i charakter. Dotyczą one zarówno wyrobów, których dotyczy zdarzenie pierwotne prawidłowo udokumentowane, zaewidencjonowane i zadeklarowane, jak i wyrobów, które znalazły się w obrocie z naruszeniem prawa podatkowego, czyli – mimo powstania pierwotnego obowiązku podatkowego – nie zostały prawidłowo udokumentowane, a zwłaszcza zadeklarowane.

Do najważniejszych zdarzeń rodzących wtórny obowiązek podatkowego należy zaliczyć:

- 1) zmiana pierwotnego przeznaczenia lub zamiaru użycia wyrobu, który był:
  - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad. a)
  - opodatkowany stawką 0% ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad. d),
  - zwolniony ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia – ad. c),
- 2) ubytki powstałe w trakcie przetwarzania (produkcji), magazynowania lub transportu wyrobu, który był:
  - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub użycie (ad. a),
  - nieopodatkowany w przypadkach wymienionych w pkt b) – e),
- 3) posiadanie wyrobu w stosunku do którego powstania obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w pkt a) – e), lecz właściwy organ ustalił, że podatek z tego tytułu zadeklarował czynność podlegającą opodatkowaniu, oraz nie rozliczył podatku.

Zdarzenie, o którym mowa w pkt 1)-3) oczywiście muszą mieć miejsce na tery-

torium kraju. Podatnikiem z tego tytułu jest w przypadku 1) podmiot, który faktycznie zmienił przeznaczenie lub użył wyrób, a także podmiot, który wykonał czynność mającą na celu zmianę przeznaczenia lub użycia przez osoby trzecie (również będące podatnikami z tego tytułu).

W przypadku 2) podatnikiem jest podmiot, który posiadał wyroby będące przedmiotem ubytków. W przypadku 3) podatnikiem jest podmiot, który wszedł w posiadanie tych wyrobów niezależnie od tytułu prawnego albo bez tytułu prawnego. Nie ma znaczenia, czy podmioty wymienione w pkt 1) – 3) prowadzą lub nie prowadzą działalności gospodarczej.

Zdarzenie tworzące wtórny obowiązek podatkowy w przypadku 1) i 2) z reguły mają jednokrotny charakter, lecz we wszystkich tych trzech przypadkach formalnie nie obowiązuje zasada jednokrotności: każdy kolejny podmiot, który uczestniczy w tych zdarzeniach dotyczących tego samego wyrobu staje podatnikiem tego podatku; pogląd ten dominuje w praktyce skarbowej oraz judykaturze. Pozornie jest on dość oczywisty, bo ubytek (ad 2) nieopodatkowanego wyrobu w wyniku kradzieży podlega opodatkowaniu u okradzonego, a zarazem posiadacz wyrobu pochodzącego z kradzieży również jest podatnikiem. Zarazem jednak pogląd ten budzi zasadnicze zastrzeżenie z perspektywy zasad konstytucyjnych.

W przypadku wtórnego obowiązku podatkowego w jego dacie powstaje również podatek należny, chyba że nie można ustalić daty obowiązku podatkowego: wówczas opodatkowanie tych zdarzeń następuje z dniem ich wykrycia przez właściwy organ.

### 3. „Przeznaczenie akcyzowe”: czy świadomość co do przeznaczenia wyrobu lub zamiar przeznaczenia przez podatnika rozstrzyga o opodatkowaniu tym podatkiem?

Od ponad dwudziestu lat toczą się spory prawne na temat pojęcia wyrobu akcyzowego, który jest definiowany poprzez przeznaczenie, zwłaszcza paliwowe i opałowe. Istnieją na ten temat co najmniej trzy teorie:

1. o opodatkowaniu podatkiem akcyzowym albo o zastosowaniu niższej stawki albo zwolnieniu decyduje obiektywna możliwość przeznaczenia wyrobu niezależnie od tego, jaki jest formalnie deklarowany cel przeznaczenia przy produkcji lub dostawie (teoria potencjalnego przeznaczenia),

2. opodatkowaniu podlega wyrób o przeznaczeniu akcyzowym pod warunkiem jednak subiektywnego zamiaru takiego przeznaczenia przed dostawcą, w tym zwłaszcza jego działanie w złej wierze; gdy przy produkcji lub dostawie (importcie) deklarowane jest „nie akcyzowe” przeznaczenie, ale podatek wiedział o rzeczywistym przeznaczeniu przez nabywcę, to jest on podatnikiem podatku (teoria subiektywnej),
3. o opodatkowaniu decyduje formalne przeznaczenie wyrobu w momencie

produkcji lub dostawy (treść zamówienia, umowy, itp.): jeżeli na następnych etapach obrotu następuje zmiana tego przeznaczenia, to podatnikiem akcyzy jest ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie, a nie producent czy importer albo nabywca wewnątrz-wspólnotowy (teoria formalnego przeznaczenia).

W zasadzie wszystkie powyższe teorie występują w praktyce skarbowej i orzecznictwie sądowym. Przeważa jednak teoria 2), bo daje większe efekty fiskalne niż 3). Chyba największym absurdem jest teoria

potencjalnego przeznaczenia (1). Dlaczego? Bo wiele wyrobów służących celom produkcyjnym czy konsumpcyjnym potencjalnie może mieć przeznaczenie akcyzowe, gdyż:

- mogą być użyte jako paliwo lud domieszka (dodatek do paliw) – dotyczy to np. jadalnego oleju roślinnego,
- mogą być użyte na cele opałowe (spalić w piecu na cele grzewcze można dowolny produkt).

Niemniej teoria ta wciąż wraca, bo jest wyrazem bezradności wobec zaistniałych stanów faktycznych: przy masowym wykorzystaniu przez konsumentów niektórych wyrobów na cele akcyzowe i braku chęci lub możliwości ścigania rzeczywi-

stych podatników – organy skarbowe oraz sądy obciążają podatkiem tych, którzy są dostępni, czyli producentów lub importerów: przecież oni wiedzieli, że wyrób ma takie cechy więc powinni go opodatkować na najwcześniejszym etapie obrotu.

Teoria subiektywna (2) jest równie absurdalna, bo wymaga badania ukrytego zamiaru podatnika. A przecież trzeba zadać pytanie: kim on jest? Czy idzie tu tylko o zarząd albo właściciela? A może – podobnie jak w przypadku VAT-u – również każdego pracownika, który również działał na szkodę firmy (tzw. kret). Do tychczas jest to teoria dominująca w praktyce, a dowodem dla jej zastosowania jest postawienie zarzutów prawno-kar-

nych (karno-skarbowych) np. członkom zarządu niezależnie od późniejszych losów postępowania karnego.

Teoria trzecia – formalnego przeznaczenia, jest najbardziej przyjazna podatnikom, lecz trudna do obrony, bo akceptuje formalne dowody, a to z reguły wyklucza opodatkowanie na wczesnych etapach obrotu i rodzi konieczność podjęcia znacznie trudniejszych działań kontrolnych. Występuje ona jednak niekiedy w praktyce sądowej i miejmy nadzieję, że kiedyś zacznie dominować, bo obecna akcyza jest przykładem szczególnej wrogości interpretacyjnej w stosunku do części uczciwych podatników.

## 4. Subiektywna teoria prawa podatkowego, czyli krótka refleksja na temat rozliczania podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy jest bezspornie jednym z najtrudniejszych i najbardziej skomplikowanych danin publicznych. Podatnicy nie bardzo wiedzą, czego się trzymać (kilkanaście tysięcy przepisów, interpretacji, wyroków krajowych i europejskich). Czym jest w tym przypadku prawo podatkowe, którego należy przestrzegać? Jeden z byłych ministrów finansów (z wykształcenia prawnik) niedawno stwierdził, że dla niego prawem jest to, co powie sędzia, który – jak można się domyślić – prawa nie stosuje, lecz je dopiero definiuje (ogłasza?). O ile w przypadku prawa sądowego pogląd ten jeszcze „trzyma się kupy”, bo istotna część sporów co do prawa jest i będzie rozstrzygana przez sąd (karny czy cywilny), to w przypadku prawa podatkowego – a o nim wypowiadał się ów były minister – jest to pogląd kuriozalny a przede wszystkim groźny. Dlaczego? Bo opowiada się za nihilizmem prawnym, czyli w istocie negującym jego istnienie, a przecież nie ma podatków bez przepisów podatkowych. Wynika to z faktu, że prawo podatkowe jest tylko w marginalnym zakresie tzw. prawem sądowym. Tak było, jest i na pewno będzie. Wyjaśnijmy istotę tego problemu, który być może dla prawników nie zajmujących się tym działem prawa jest czymś nowym. Są tu bowiem cztery etapy funkcjonalne ontologii prawa:

- ustanowienie przepisów prawa przez organy władzy publicznej: jest to proces ciągły, zmiany przepisów są codziennością, bo prawo podatkowe jest przecież prawem stanowionym,
- natychmiastowe, masowe i bezpośrednie zastosowanie tych przepisów przez

podmioty prawa podatkowego: treść norm prawnych wynikających z tych przepisów określają indywidualnie te podmioty poprzez ich bezpośrednie zastosowanie lub interpretację przepisów: ten etap dotyczy wszystkich przepisów prawa podatkowego, chyba że były bezprzedmiotowe lub martwe,

- zastosowanie lub samoistne interpretowanie (urzędowe) tych przepisów przez organy władzy wykonawczej, które z urzędu lub na wniosek zainteresowanych stosują je w postępowaniach jurysdykcyjnych, kontrolnych i samoistnych procedurach interpretacyjnych. Etap ten dotyczy tylko niewielkiej części przepisów; nawet najbardziej sprawna administracja podatkowa nie jest w stanie objąć tymi procedurami więcej niż 20% wszystkich przepisów, a te, które dostąpią udziału w tym etapie, wyselekcjonowane są w sposób dość przypadkowy i subiektywny. Co najważniejsze, brak jest jednolitości poglądów prawnych na temat treści norm prawnych wynikających, zdaniem tych organów, ze stosowanych lub interpretowanych przepisów, bo organy te najczęściej nie koordynują swojej praktyki,
- etap czwarty – zastosowanie lub samoistne interpretowanie tych przepisów w procedurach sądowych przez sądy administracyjne, Trybunał Konstytucyjny lub Trybunał Sprawiedliwości UE. I tu ma miejsce pluralizm poglądów prawnych, choć są one tu częściej ujednolicone (uchwały NSA). Obiektywnie ten etap obejmuje swym zakresem wręcz marginesową ilość

przepisów prawa podatkowego, a w przypadku akcyzy wręcz minimalny. Precyzyjny pomiar tego zakresu jest bardzo trudny; jest jednak bezsporne, że nawet ustawy obowiązujące wiele lat mogą rodzić relatywnie niewielką judykaturę, a nawet gdy z trudnych do przewidzenia powodów jest więcej wyroków, to dotyczą one tylko nielicznych przepisów danej ustawy. Biorę za miernik ilość stanowionych przepisów obejmującą również wszystkie ich nowelizacje, ich sądowa interpretacja obejmuje maksymalnie kilka procent w przypadku materialnego prawa podatkowe części szczegółowej; wyjątek tu stanowią przepisy prawno-proceduralne i materialne części ogólnych, gdzie ta ilość jest nieco większa, a przepisy są bardziej stabilne.

Przyjmując przedstawioną na wstępie tezę byłego ministra finansów, prawem jest tylko to, co powstało w etapie 4), czyli pojawia się jako zjawisko marginesowe i w dodatku wyłącznie ex post, czyli wtedy, gdy już odczytywane w tych procedurach przepisu od dawna nie obowiązują.

Wytłumaczę ten dość oczywisty fenomen. Pierwsze wyroki sądowe dotyczące przepisów podatkowych mogą pojawić się dopiero po kilku latach od wejścia w życie danego przepisu: taka jest istota postępowania sądowo-administracyjnego. W tym czasie przepis ten często ulegał kilkukrotnym zmianom, a stosowana przez sąd treść rzadko (bardzo rzadko) jeszcze obowiązuje.

Dlatego ten sąd interpretuje prawo, którego już nie ma. Oznacza to jednak, że

w świetle tej doktryny w przypadku prawa podatkowego w istocie nie ma prawa obowiązującego, bo etapy 1)-3) mają pozaprawny charakter, a przecież wiadomo, że nawet w tym skromnym zakresie, w jakim przepisy prawa są przedmiotem wykładni sądowej, nikt (lub prawie nikt) – poza adresatami postępowań jurysdykcyjnych – nie stosuje poglądów wyrażonych przez sąd. Wiara w to, że na podstawie nowych poglądów judykatury a nawet uchwał NSA ktokolwiek koryguje wstecznie deklaracje podatkowe, które złożył kierując się innym poglądem prawnym, jest wręcz naiwna, bo dla istotnej części (większości?) podatników stanowiłoby to katastrofę fiskalną (wyegzekwowanie zaległości podatkowych).

Podatnicy akcyzy mają w pełni świadomość stanu rzeczy i zbytnio nie przejmują się meandrami poglądów judykatury, chyba że dotyczą one ich bezpośrednio. Z zasady uznają ją za nieobliczalną, nieprzewidywalną i skrajnie wręcz subiektywną: każdy, najbardziej skrajny pogląd jest możliwy („nieznane są wyroki Boskie i sądów”).

Sądowa interpretacja przepisów prawa podatkowego jest postrzegana jako skrajnie subiektywna, która nie szanuje – podobnie jak w przypadku etapu 3) – poglądów dotyczących treści przepisów prawa faktycznie stosowanych przez podmioty prawa podatkowego. Dlatego również na tym etapie dominują postawy subiektywne a treść przepisu – poza przypadkami – gdy jest oczywista – jest interpretowana

zgodnie z subiektywnie pojmowanymi interesami lub oczekiwania stosującego.

W podatku akcyzowym obowiązuje wiele szczegółowych przepisów, które nie wymagają interpretacji: aby je prawidłowo zastosować, wystarczy je uważnie przeczytać i zrozumieć. Biorąc pod uwagę subiektywizm poglądów prawnych formułowanych w 3) i 4) etapie, podatnicy z reguły siedzą cicho i nie chcą wywoływać wilka z lasu.

Dlatego też w tym podatku jest relatywnie mało interpretacji urzędowych i wiążących interpretacji akcyzowych. Inaczej mówiąc: subiektywna teoria prawa podatkowego nakazuje maksymalnie ograniczyć udział władzy w interpretowaniu treści przepisów. To dużo bezpieczniejsze.

## 5. Kiedy towar staje się „wyroblem akcyzowym”, jeśli ów wyrób jest definiowany poprzez jego przeznaczenie (użycie)?

Istotna część (większość) towarów będących wyrobami akcyzowymi w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. w tym podatku jest definiowana poprzez ich przeznaczenie (użycie). Przykładów jest wiele – dam najprostszy: wyrobem akcyzowym są „domieszki i dodatki do paliw niezależnie od symbolu CN”, czyli wyrobem jest w zasadzie każdy towar jeśli zostanie dodany (zmieszany) z benzyną lub olejem napędowym, a po tym zmieszaniu benzyna lub olej nie utraciła przydatności paliwa silnikowego. Czyli przeznaczenie (użycie) powodują, że dany towar staje się w sensie prawnym „wyroblem akcyzowym”, co powoduje, że z chwilą, gdy jest on przedmiotem zdarzenia podlegającego opodatkowaniu tym podatkiem powstaje obowiązek podatkowy, a uczestnik lub sprawca tego zdarzenia staje się podatnikiem akcyzowym.

Przepisy prawa podatkowego nie definiują tego, co należy rozumieć pod pojęciem „przeznaczenia” lub „użycia”, co powoduje, że musimy rozumieć je w znaczeniu potocznym: jeśli ktoś faktycznie przeznacza lub używa te wyroby zgodnie ze wskazanym w ustawie celem, to nadaje im cechę wyrobu akcyzowego. Wiemy jednak, że problem jest znacznie bardziej złożony, bo podstawowe znaczenie nie tyle sam fakt przeznaczenia (użycia), lecz już zamiar tego rodzaju działania, który nie tylko dotyczy danego podmiotu, lecz przede wszystkim jego kontrahentów, czyli potencjalnych nabywców danego towaru („wyrobu”? ). Mamy w tym zakresie do czynienia z następującymi przypadkami:

1. podmiot produkuje lub nabywa towary w tym celu i oferuje je w celu ich sprzedaży z przeznaczeniem (użyciem) akcyzowym,
2. podmiot produkuje lub nabywa towary w innym celu i oferuje je w tym innym celu, ale bierze pod uwagę (nie godząc się), że nabywca przeznaczy je na cele akcyzowe, a zmiana owego przeznaczenia faktycznie nastąpi; czyli podmiot ten miał świadomość w momencie oferowania, że towar ten może stać się wyrobem akcyzowym,
3. podmiot produkuje lub nabywa towary w innym celu i oferuje je w tym innym celu, nie biorąc pod uwagę (nie godząc się), że nabywca przeznaczy je na cele akcyzowe lecz do zmiany przeznaczenia faktycznie dojdzie a jednocześnie sprzedawca ma świadomość, że towar może się stać wyrobem akcyzowym,
4. podmiot produkcji lub nabywa towary w innym celu i oferuje je w tym innym, „nie akcyzowym” celu i nawet nie podejrzewa, że towar ten może być przeznaczony przez nabywcę na cele akcyzowe. W przypadku 1) z zasady podmiot ten z zasady uznawany jest za podatnika, bo miał zamiar wyprodukować lub nabywać wyrób akcyzowy, który staje się nim już w momencie wytworzenia (nabycia) – zamiar bezpośredni.

W przypadku 2) i 3) również zamiar ewentualny albo wiedza o możliwości przeznaczenia akcyzowego powodują, że

czynność ta (sprzedaż) podlega opodatkowaniu.

Tylko w przypadku 4) z zasady uznaje się (i też nie zawsze), że brak wiedzy podmiotu o możliwym przeznaczeniu danego wyrobu powoduje, że zdarzenie to nie podlega podatkowi akcyzowemu. Zarazem jednak jest to przypadek wyłącznie hipotetyczny, bowiem ktoś, kto produkuje lub handluje tego rodzaju wyrobami z zasady zna ich potencjalne przeznaczenie

Poglądy wymienione w pkt 1) – 3) dominują w praktyce skarbowej a nawet w orzecznictwie sądowym. Co to oznacza? Ano tyle, że każdy producent lub handlowiec jest „potencjalnym” podatnikiem podatku akcyzowego, jeśli jego kontrahenci lub kontrahenci jego kontrahentów zmieniają – nawet bez jego wiedzy i świadomości – przeznacza towar na wyrób akcyzowy.

Organy idą tu na przysłowiową łatwiznę, bo przecież powinny uznać za podatnika wyłącznie podmiot, który faktycznie zmienił to przeznaczenie (użycie), ale są to z zasady podmioty trudne do ustalenia lub skontaktowania.

Czy stan ten powinien ulec zmianie? Na pewno tak, ale są na to niewielkie szanse: może w orzecznictwie TSUE pojawi się jakiś wyrok, który ograniczy podmiotowość producentów i sprzedawców wyłącznie do przypadku 1) i 2). Minister finansów mógłby w tej sprawie wydać interpretację ogólną, ale czy ktoś w naszym kraju zajmuje się na serio tym podatnikiem?

## 6. Z akcyzą jest źle, a będzie jeszcze gorzej

Nie ma i nie będzie w tym roku sukcesu w dochodach budżetowych z podatku akcyzowego.

Prognoza w wysokości 70 mld zł oznacza nie tylko realny spadek dochodów, lecz również obniżenie ich udziału w PKB o

- jedną dziesiątą procenta (z 3,5 2017 do 3,4 w 2018 r.). Prognoza ta nie będzie prawdopodobnie wykonana: w pierwszym

- kwartale dochody z tego podatku ledwo przekroczyły 16 mld zł, a wykonanie za cały rok będzie w wysokości 64-66 mld zł. Dochody z tego podatku w latach 2007-2018 obrazuje tabela:

Przypomnę, że w marcu 2007 r. weszła w życie nowa ustawa o akcyzie, z którą jak widać bezzasadnie wiązano spore nadzieje na poprawę efektywności fiskalnej tego podatku. Tak przynajmniej zapowiadał resort finansów. Nadzieje te

okazały się płonne, a spadek udziału dochodów w PKB o 0,6%, mimo dobrej koniunktury na większość wyrobów akcyzowych w całym powyższym okresie, jest faktem, którego nie da się zmienić. Rok 2016 niczego nie wniósł. Szumnie zapowiadana reforma administracji skarbowej jest jak dotąd kompletną porażką. Niektóre dane są wręcz osłupiające. Przypomnę, że akcyzą w strukturach KAS zajmują się:

- 44 urzędy skarbowe (US),
- 16 urzędów celno-skarbowych (USC) posiadających 45 delegatur i 143 oddziały celne.

Przedtem akcyzą zajmowali się celnicy: urzędy i izby celne.

Okazuje się, że urzędy skarbowe przeprowadziły w 2017 r. tylko 11 kontroli podatku akcyzowego a ustalenia (przypis) wyniosły tylko 90 tys. zł. USC przeprowadziły:

- 64 kontrole celno-skarbowe (ustalenia 5 mln zł) oraz kontrole rynku (ustalenia 218 mld zł),
- 72 postępowania kontrolne (ustalenia 191 mld zł).

Dane te pochodzą z resortu finansów: w sumie na tle 2016 r. (93 kontrole wykonane przez urzędy kontroli skarbowej i 241 decyzje wydane przez urzędy celne), kiedy to ustalenia wyniosły 428,5 mln zł, mamy spadek zarówno aktywności organów jak i ich wyników.

Podatnicy to dobrze wiedzą i strach przed akcyzą należy już od dawna do przeszłości.

Nieopodatkowana produkcja kwitnie na całego, budowane są kolejne fabryki nie tylko papierów, ale również wódki, które nie płacą tego podatku. Opozycja nie daruje tych zaniechań, bo to pierwsze lata są już zmarnowane.

### Dochody z podatku akcyzowego w latach 2007-2018

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
mld zł	49	50,5	53,9	55,7	58	60,4	60,7	61,6	62,8	65,7	68	70
% PKB	4,1	3,9	3,9	3,9	3,7	3,7	3,7	3,6	3,5	3,6	3,5	3,4

Źródło: uzasadnienie projektu budżetu państwa na 2018 r.

## 7. Akcyza tytoniowa: bez zasadniczych działań legislacyjnych nie wyeliminuje się nieopodatkowanej podaży papierosów

Akcyza od wyrobów tytoniowych od ponad dziesięciu lat jest na drugim miejscu (po paliwach silnikowych) źródłem dochodów z tego podatku. Problem w tym, że wysokość tych dochodów w latach 2010-2017 oscylowała między 17-19 mld zł rocznie. Nie był to okres sukcesów fiskalnych: w 2012 r. uzyskano 18,6 mld zł, a potem nastąpił spadek nominalny do poziomu 17,4 mld zł w 2015 r. (czyli regres o pięć lat – w 2010 r. uzyskano również 17,4 mld zł). Potem było już trochę lepiej (18,6 mld zł w 2016 r.), lecz najwyższy poziom dochodów tego okresu (2012 r.) uzyskano nominalnie dopiero w 2017 r. (prawdopodobnie około 18,8 mld zł). Realnie oznacza to jednak spadek i to dość znaczny. Jesteśmy przecież europejskim gigantem w produkcji papierów: w tym czasie (lata 2010-2017) wzrosła ona ze 120 mld zł do ponad 172 mld zł, ale istotna część tej sprzedaży idzie na eksport. Największym problemem fiskalnym tej branży jest wysoki (chyba najwyższy wśród wyrobów akcyzowych) udział sprzedaży wyrobów nieopodatkowanych. Szacunki są tu różne: od 15% do 20%. To

dużo: gdyby wyeliminować to zjawisko dochody z akcyzy tytoniowej powinny przekroczyć 22 mld zł rocznie. Gdyby przyjąć najbardziej pesymistyczny szacunek strat w tym podatku podawany w branżowych raportach (Global Compact Network Poland) na poziomie 6,5 mld zł, to już można mówić o stanie katastrofy. Nawet gdy prawdziwe są tylko ostrożne szacunki, że nie co piąty ale co siódmy wypalany papieros w Polsce jest nieopodatkowany, to istniejący stan rzeczy jest poważnym zagrożeniem nie tylko dla uczciwych podatników, lecz również dla bezpieczeństwa państwa. Jeżeli zyski z nielegalnej produkcji i sprzedaży papierosów pochodzący wyłącznie z niezapłaconej akcyzy wynoszą rocznie ponad 3 mld zł (wersja najbardziej optymistyczna), do czego trzeba dodać niezapłacony VAT, podatek dochodowy i normalne zyski tego biznesu, to podziemie gospodarcze dysponuje rocznie kwotą przekraczającą 4 mld zł, ustępując pierwszeństwa wyłącznie mafiom paliwowym. Skala dochodów pozawala zapewnić organizatorom tego procederu pomoc prawną, a

przede wszystkim lobbing w obronie status quo. Aby wyeliminować z rynku nieopodatkowaną podaż potrzebne są przede wszystkim działania legislacyjne, które:

- usuną przepisy ułatwiające tego rodzaju proceder,
- wprowadzą proporcjonalnie do skali zagrożenia kary za tego rodzaju działalność.

Obok tego muszą istnieć wyspecjalizowane jednostki policyjne, które będą działać „w terenie” likwidując fabryki oraz magazyny tych wyrobów. Resort finansów chwali się, że w 2017 r. dotyczyło to 61 podmiotów: to mało, ale dobre i to.

Na koniec pewna refleksja: okazuje się, że najbardziej kompetentni w zwalczaniu nielegalnej sprzedaży papierosów okrzyknęły się podmioty, które zajmują się unikaniem opodatkowania, podobnie jak w przypadku zwalczania jakiejś tam „luki w VAT”. Ciekawe skąd czerpią przekonanie, że znają się również na oszustwach dotyczących akcyzy tytoniowej?

## 8. Refleksje na dwudziestopięciolecie podatku akcyzowego w Polsce

Dwudziestopięciolecie podatku akcyzowego, przypadające w dniu 5 lipca 2018 r., uzasadnia formułowanie kilku ogólnych podsumowań oraz wniosków. Mówimy w końcu o drugim w strukturze dochodów budżetowych państwa źródle pieniędzy – ok. 70 mld zł w zeszłym roku, czyli o bezpieczeństwie fiskalnym naszego państwa.

Początkowo, czyli w czasach przedwspółnotowych (lata 1993-2004), dochody budżetowe z tego podatku były tylko niewiele mniejsze od dochodów z podatku od towarów i usług. Relacja ta uległa stopniowemu obniżeniu tak, aby ukształtować się na poziomie ok. 50%. Po wejściu do Unii Europejskiej, mimo widocznego kryzysu podatku od towarów i usług, dochody z akcyzy zaczęły realnie maleć, również w relacji do VAT: w 2017 r. spadły już do poziomu 45%. W tym roku będzie jeszcze gorzej – spadek do poziomu 42%, a w relacji do PKB – 3,4%. Stan obecny jest jednak wynikiem wieloletnich zaniedbań i systematycznej degradacji tego podatku przez pracodawcę oraz praktykę jego stosowania. Od 2010 r. obniżało się zainteresowanie tym podatkiem ze strony organów władzy publicznej, a zwłaszcza nastąpił szybki spadek kwoty tzw. ustaleń podatkowych, czyli wymiaru podatku przez organy kontroli skarbowej. Jeszcze w 2009 r. było to 19,7% całości ustaleń, a w 2015 r. już 4,26% całości ustaleń. W 2014 r. było to 4,15% ustaleń,

co kwotowo wyniosło 440 mln zł, a w 2015 r. kwota ta wzrosła nominalnie do 789,6 mln zł, mimo obniżeniu ich udziału w kwocie ustalonej ogółem. Natomiast liczba wykonywanych przez organy kontroli skarbowej utrzymywała się w latach 2010-2014 na tym samym poziomie – około 10 tys. rocznie. Spadek ustaleń dotyczących podatku akcyzowego nie szedł jednak w parze ze spadkiem ilości składanych deklaracji w tym podatku: wręcz odwrotnie – ilość deklaracji AKC-4 i AKC-U w latach 2010-2013 (brak danych za inne lata) wzrosła trzykrotnie: z 42 tys. (2010), 51,8 (2011), 112,5 (2012) i 131,1 (2013). Nastąpił również drastyczny spadek ilości postępowań podatkowych dotyczących akcyzy w organach pierwszej instancji: z 80 tys. w 2011 do 49,2 w 2015, czyli prawie o połowę.

Podatek akcyzowy jest na pewno najtrudniejszym praktycznie podatkiem wymagającym wiedzy specjalistycznej, nie tylko w zakresie podatkowym. Wymaga jednak od władzy publicznej szczególnego nadzoru: podatników jest relatywnie niewielu, lecz płacą oni jednostkowo bezwzględnie najwyższe podatki; udział obciążeń fiskalnych w przychodach tych podmiotów jest najwyższy, nieporównywalny z branżami nie akcyzowymi. Również opłacalność produkcji, kontrabandy oraz sprzedaży niepodatkowanych rynków akcyzowych jest wyjątkowo wysoka, dużo wyższa niż np. handel narkotykami.

Działania władzy publicznej muszą więc mieć charakter dwutorowy:

- legalni podatnicy muszą być objęci fachowym nadzorem ze strony organów władzy publicznej; muszą to robić wyspecjalizowane organy skarbowe,
- nielegalna produkcja, przywóz oraz handel niepodatkowanymi wyrobami może być objęty działaniami organów ścigania, który muszą mieć odpowiednie uprawnienia o charakterze policyjnym oraz wiedzę ma temat specyfikacji rynku tych wyrobów.

Obiektywnie rzecz biorąc musi istnieć fachowa struktura służby akcyzowej, zarówno w ramach organów skarbowych jak i policji, bo na tym podatku trzeba się znać, a wiedza warunkuje skuteczność prowadzonych postępowań. Czy posunęliśmy się na tej drodze? Czy powołanie Krajowej Administracji Skarbowej wprowadziło tu nową jakość? I tak i nie, bo integracja służb skarbowych miała sens zarządczy, lecz jednocześnie odeszło z organów celnych wielu (większość?) specjalistów od akcyzy, którzy nauczyli się tego podatku od 2003 roku; wtedy organy celne przejęły do swojej właściwości ten podatek. Niestety kondycja akcyzy od 2016 r. pogarsza się, a dochody realnie spadają. Ich zaawansowanie w 2018 r. jest niższe niż w zeszłym roku. Nie ma również wizji „uszczelnienia” tego podatku. Szkoda.

## 9. Co powinna ustalić komisja śledcza w sprawie wyłudzeń w podatku akcyzowym w latach 2007-2015?

Jak wiemy straty w tym podatku w latach 2007-2015 były nawet proporcjonalnie wyższe niż w przypadku VAT-u: dochody spadły realnie o około 20%, a w przypadku VAT-u „tylko” o 12% (nie mylimy realnego spadku dochodów w relacji do PKB z tzw. luką podatkową, która jest obiektywnie większa). Opinia publiczna w dużo mniejszym stopniu uświadomiła sobie skalę tego problemu oraz wielkość poniesionych strat, przez co zadanie komisji jest dużo trudniejsze. Kogo w Polsce obchodzi akcyza? Do dziś pokutuje upowszechniona przez liberałów wrogość do tego podatku.

Ci, którzy od lat zajmują się w dobrej wierze tym podatkiem wiedzą, że w po-

wyższym okresie miały następujące zjawiska wywołujące straty w tym podatku:

- brak jakichkolwiek działań ze strony władzy publicznej mających na celu udoskonalenie infrastruktury podatku akcyzowego ukształtowanej w latach 1993 – 1996 (oznaczenie wyrobów znakami akcyzy,
- szczególny nadzór podatkowy, monitorowanie oraz nadzór nad przemieszczaniem tych wyrobów itp.),
- bezrefleksyjne przeklepanie do polskich przepisów rozwiązań wspólnotowych, których „nie odbudowano” zabezpieczeniami chroniącymi interes publiczny na co zezwala prawo wspólnotowe,

- opanowanie tworzenia przepisów akcyzowych przez lobbing interesariuszy, którzy reprezentowali również biznes optymalizacyjny specjalizujący się w ucieczce od podatków,
- brak pozytywnego planu rozwoju tego podatku, który byłby realizowany w interesie publicznym: podatek ten nie miał „gospodarza”, który chciałby uzyskać z tego tytułu wyższe dochody budżetowe,
- negatywna polityka podatkowa nastawiona na bezpardonowe wręcz wrogie represjonowanie rzeczywistych lub tylko domniemych sprawców niewielkich oszustw podatkowych (przy braku zainteresowania lub cudzej tolerancji dla działań międzynarodowo-



- wych mafii działających na dużą skalę),
- stały regres wiedzy na temat tego podatku w resorcie finansów: „rekompensowano” to polityką szeroko otwartych drzwi dla lobbingu i międzynarodowego biznesu optymalizacyjnego, który przebrał się w togi „ekspertów”, mimo całkowitego braku przygotowania do tej roli, czego najlepszym przykładem była akcyza węglowa napisana przez jedną z tych firm,
- całkowity brak koordynacji działań legislacyjnych między resortem finansów a resortem sprawiedliwości niwelujących rażąco niewspółmierność między dochodowością oszustów w tym podatku, a dolegliwością represji karnej za ich popełnienie. Dla rzeczywistych organizatorów tych przestępstw było to działanie całkowicie

bezkarne, a sporadyczne zastosowanie sankcji dotyczyły osób, które prawdopodobnie były tylko pionkami w tej grze. Przywóz do Polski nieopodatkowanych paliw, papierosów i napojów alkoholowych przybrał w związku z tym rozmiary porównywalne ze stanem z lat 1989 – 1991, czyli z czasów tzw. terapii szokowej, gdy udział tej podaży wynosił również około 25% na rynku.

Komisja musi zbadać dlaczego tak się stało, a przede wszystkim z kim kontaktowali się funkcjonariusze publiczni odpowiedzialni za sprawy tego podatku. Najistotniejsze ustalenia powinny dotyczyć:

- faktycznego autorstwa przepisów podatkowych, które przyczyniły do powstania strat w tym podatku (np. projekt akcyzy węglowej),

- przyczyn zaniechania działań legislacyjnych, które uszczelniałyby wadliwe rozwiązania,
- przyczyn zaniechania działań kontrolnych w stosunku do podmiotów uchylających się od tego podatku, polegających zwłaszcza:
  - na kontrabandzie wyrobów poza składami podatkowymi,
  - zmianie przeznaczenia wyrobów na cele opodatkowania lub opodatkowania wyższą stawką.
- działań lobbingsowych ze strony zagranicznego biznesu podatkowego w resorcie finansów, przedmiotu oraz efektywności tego lobbingu,
- przyczyn wyniszczających działań resortu finansów w stosunku do dostawców oleju opałowego: czy nadzwyczajna i wyjątkowa restrykcyjność nie była w interesie określonych firm, które przejęły ten rynek?

## 10. Tracimy co rok ok. 10 mld zł dochodów budżetowych z akcyzy

Podatek akcyzowy wciąż czeka na „dobrą zmianę”. Najlepiej obrazuje jego stan wielkość dochodów budżetowych, które utrzymują się nominalnie na tym samym poziomie już trzeci rok (nieco mniej niż 70 mld zł), co oznacza ich realny spadek, mimo sprzyjających uwarunkowań makroekonomicznych (wzrost popytu konsumpcyjnego, wzrost PKB a przede wszystkim wzrost produkcji wyrobów akcyzowych – jesteśmy przecież jednym z największych w Europie producentów tych wyrobów). W tym roku zaawansowanie dochodów z tego podatku jest bardzo skromne – w połowie roku było tylko 33 mld zł. Oznacza to, że prawdopodobnie nie osiągniemy planowanych dochodów na ten rok, co oznacza nominalny (!) spadek w stosunku do roku ubiegłego.

Dlaczego więc zmniejsza się udział dochodów z akcyzy w PKB? Gdyby używano bazowy poziom tych dochodów z połowy pierwszego dziesięciolecia tego wieku – 4% PKB, to do budżetu z tego podatku powinno płynąć ponad 80 mld zł, a uwzględniając korzystne zmiany w strukturze popytu – nawet 85 mld zł. Co się więc dzieje z tym podatkiem? Odpowiedź jest bardzo prosta: nic. Mimo że jeszcze w 2015 r. opracowane były pro-

jekty istotnego unowocześnienia tego podatku, ktoś storpedował tę inicjatywę (lobbing?), a projekt ustawy trafił do kosza. Straciliśmy dwa lata i około 16-18 mld zł. Szkoda, bo tolerancja dla nielegalnych i... „legalnych” oszustów demoralizuje, a przede wszystkim dyskryminuje uczciwych podatników. Godzi się oczywiście wyjaśnić, co rozumiem pod pojęciem „legalnych” oszustów: jest to swoista grupa podatników, którzy legalnie – dzięki „inwestycjom legislacyjnym” lub czyjeś głupocie może unikać tego podatku lub zaniżać jego wysokość. Grupa ta oczywiście występuje również w innych podatkach, lecz w akcyzie „inwestycje legislacyjne” są nadzwyczaj opłacalnym przywilejem.

Co należy zrobić, aby również w akcyzie zaistniała „dobra zmiana”? Odpowiedź jest dość prosta: trzeba zmienić prawo, a przede wszystkim ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym usuwając z niej zwłaszcza wszystkie „inwestycje legislacyjne” oraz należy zwiększyć dolegliwość kar grożących za oszustwa w tym podatku, bo są one niewspółmiernie niskie w stosunku do „dochodowości” tego proceduru.

Są trzy newralgiczne punkty tego podatku:

- brak dostatecznego nadzoru nad krajowym przemieszczeniem wyrobów akcyzowych, od których legalnie nie pobrano podatku, również poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy,
- brak opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia wielu wyrobów, których opodatkowanie zależy od ich krajowego przeznaczenia,
- brak skutecznego nadzoru skarbowego nad rozproszoną produkcją i magazynowaniem przez małych oszustów.

Podatek ten zatrzymał się w swojej ewolucji przed prawie dwudziestu laty a nawet uległ uwstecznieniu wraz z przystąpieniem naszego kraju do UE (druga ustawa akcyzowa, która weszła w życie z dniem 1 maja 2004 r.). Nikt nie podjął się trudu stworzenia skutecznego nadzoru nad nieopodatkowanym transportem tych wyrobów (ad 1) lub zrobiono to z wieloletnim opóźnieniem, nie wprowadzono granicznej płatności tego podatku (ad 2 – typowa „inwestycja legislacyjna” w przypadku zwłaszcza wyrobów węglowych), nie powołano wyspecjalizowanych służb, które miałyby zwalczać odradzającą się wciąż „podziemną” produkcją tych wyrobów. Zaniedbania kosztowały nas od 2007 r. już około 100 mld zł.

## 11. Uszczelnienie akcyzy dopiero w 2020 r.?

Bardzo skromne (ogólnie określone) sukcesy fiskalne w podatku akcyzowym w tym i w poprzednich dwóch latach (wykonanie dochodów za 9 miesięcy wynosi 52 mld zł, prognoza 70 mld zł) mają jedną główną przyczynę: w podatku tym nie zrobiono nic w celu poprawy jego efektywności fiskalnej, mimo że pod koniec 2015 r. przygotowane były obszerne projekty nowelizacji ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o tym podatku.

Luki w akcyzie są znane, a niektóre z nich mają już 14 lat, czyli powstały jeszcze pod rządami poprzedniej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r., która zainicjowała w Polsce wspólnotową wersję tego podatku. Przed trzema laty zapowiedziano w kampanii wyborczej „uszczelnienie akcyzy”, powstały projekty ustaw i... wszystko trafiło do kosza. Nowy minister finansów (czy ktoś jeszcze pamięta jak się nazywał?) powiedział oficjalnie, że w jego resorcie „nikt nie zajmuje się” uszczelnianiem tego podatku. Mówił prawdę. Resort finansów jest jednym z najlepszych przykładów tzw. głębokiego państwa, bo ma kompletnie w nosie program wyborczy większości parlamentarnej. Od tych lat „robi swoje”, czyli ma jakiś „swój” program mieszania w podatkach ku uciesze kilku firm doradczych.

Według niezdentementowanych nigdy informacji resort w 2009 r. zawarł umowę doradcą z firmą znaną z obsługi tzw. umów luksemburskich i płaci jej liczone w dziesiątkach milionów złotych za jakieś „doradztwo”. Być może do istotnych postanowień tej umowy należy zachowanie w akcyzie dotychczasowego stanu

rzeczy. Jest to prawdopodobne, bo obowiązująca w naszym kraju patologiczna koncepcja akcyzy węglowej, dzięki której można sprzedaż w Polsce dowolną ilość tego surowca nie płacąc akcyzy (krajowy węgiel jest opodatkowany), wyszła spod ręki ekspertów z tej firmy.

Jest rzeczą oczywistą, że przez najbliższy rok już nic tu się nie zdarzy, bo logika demokracji nakazuje nie robić nic, co byłoby „kontrowersyjne”, a łatanie luk w podatkach jest zawsze działaniem graniczącym z samobójstwem politycznym. Dlaczego? Odpowiedź znam i poczułem ją na własnej skórze. Beneficjenci luk podatkowych dysponują „taniami”, ale za to dużymi pieniędzmi. Każdy kto podniesie rękę na ich dochody musi być przykładnie ukarany, zwłaszcza przez wolne (i liberalne) media. Mam tu osobiste doświadczenie.

Po moim przesłuchaniu przed komisją śledczą zajmującą się m.in. lukami w akcyzie, byłem przedmiotem wściekłego ataku „Gazety Wyborczej”, a znane tzw. mainstreamowe media, które od lat kreuja się na opiniodawcze w sprawach podatkowych, w dalszym ciągu nie widzą większości luk w tym (i nie tylko w tym) podatku, czyli plan uszczelnienia akcyzy musi być odłożony na 2019 r., oczywiście jeżeli zwyciężą politycy, którzy będą chcieli to zrobić.

Czy wiemy, co trzeba zrobić? W ogólnych zarysach plan jest znany, gdyż trzeba w szczególności:

- rozszerzyć zakres granicznej płatności (importowej i wewnątrzwspólnotowej) tego podatku z tytułu WNT w przy-

padku, gdy opodatkowanie wyrobu zależy od jego przeznaczenia,

- unowocześnić zasady banderolowania wyrobów tytoniowych i alkoholowych oraz rozszerzyć oznaczanie w nowych formach na te wyroby, które od lat są zwolnione z tego obowiązku,
- przywrócić oraz unowocześnić szelny nadzór podatkowy we wszystkich istotnych podmiotach produkujących te wyroby,
- dostosować przepisy prawa karnego i karno-skarbowego do „dochodowości” przestępstw akcyzowych (przywrócić proporcjonalne dolegliwości kary do korzyści pochodzących z przestępstw),
- powołać wiceministra odpowiedzialnego za akcyzę oraz rozbudować fachowy, nie związany z biznesem doradczym, departament akcyzowy w resorcie finansów,
- powołać sieć wyspecjalizowanych organów podatkowych, które zajmować się będą tymi podatkami (pierwszej i drugiej instancji); nie musi być ich dużo (do 30 urzędów skarbowych i 4 izby administracji skarbowej),
- wyodrębnić w sądach administracyjnych sąd pierwszej instancji (wystarczy jeden w kraju) oraz powołać wyspecjalizowany wydział w NSA, który zgłębiłby arkana tego podatku.

Jest to tzw. krótka lista niezbędnych działań, które powinny być podjęte już dawno. Dlaczego nic się tu nie dzieje? O tym innym razem.

## 12. Składanie informacji MDR-3 przez podatników podatku akcyzowego

Część podatników akcyzy wraz z deklaracją AKC – 4, powinno składać informację MDR – 3: jak dotąd niewielu wykonało ten obowiązek. Obowiązki te wynikają z art. 86 j Ordynacji podatkowej, który obowiązuje od dnia 1 stycznia 2019 r. Informacja MDR-3 składana jest wraz z deklaracją podatkową w przypadku gdy podatnik:

- dokonał w okresie, który dotyczy ta deklaracja, jakiejkolwiek czynności związanej ze stosowaniem tzw. schematu podatkowego, lub
- uzyskał korzyść z tytułu stosowania tego schematu.

Podatnik musi mieć status „kwalifikowanego korzystającego”, czyli musi spełnić co najmniej jeden z poniższych warunków:

- w roku poprzednim i w roku bieżącym jego przychody lub koszty lub aktywa przekroczyły kwotę 10 mln EURO, lub
- wartości towarów i usług, których dotyczy schemat podatkowy, przekroczyła 2,5 mln EURO, lub
- jest podmiotem powiązany z podmiotem spełniającym kryteria 1) lub 2) w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Podatnicy, którzy nie są kwalifikowanymi korzystającymi, nie muszą być

obowiązani do raportowania schematów innych niż transgraniczne, a schematy dotyczące wyłącznie akcyzy, VAT-u i ceł wspólnotowych został ex lege zaliczone do schematów nie spełniających kryterium transgranicznego nawet gdy faktycznie takim są np. dotyczą nabycia wewnętrznego wyrobu lub wywozu za granicę wyrobów akcyzowych.

Raportowaniem są objęte schematy podatkowe, które wdrożono od dnia 1 listopada 2018 r.: tak wynika z przepisów przejściowych, mimo że nowy obowiązek wprowadzono od początku tego roku. Najwięcej w przypadku akcyzy schematy te dotyczą:

- zastosowania stawki niższej w miejsce stawki wyższej,
- zastosowania zwolnienia podatkowego w miejsce opodatkowania czynności (zdarzenia),
- uznania określonego towaru za wyrób nie będący wyrobem akcyzowym,
- uznania, że określone zdarzenie, mimo że dotyczy wyrobów akcyzowych, nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Podatnicy akcyzy bardzo często korzystają z porad dotyczących tych problemów. Jeśli nawet porada została udzielona przed 1 listopada 2018 r. lecz jej zastosowanie miało miejsce po tej dacie, a podatnik był w tym czasie kwalifikowanym korzystającym, powinien złożyć MDR-3 w dniu 25 lutego 2019 r. do Szefa KAS. Nie mylimy tego obowiązku z raportowaniem samego schematu, który powinien być złożony przez:

- promotora, jeśli nie był objęty tajemnicą zawodową lub został przez podatnika zwolniony z tej tajemnicy,
- korzystającego (czyli podatnika), jeśli nie zrobił tego promotor.

Podatnicy sygnalizują, że raczej nie złożą tych informacji za styczeń 2019 r.,

bo o tym nie wiedzieli. Nieliczni byli przekonani, że skoro zwolnili z tajemnicy zawodowej promotorów, to oni powinni złożyć zarówno MDR-1, jak i MDR-3. Oczywiście to nieprawda: tę ostatnią informację składa w każdym przypadku wyłącznie korzystający i tylko on.

Co więcej informację tę podpisują wyłącznie właściciele, a w przypadku osób prawnych – wszystkie (bez wyjątku) osoby reprezentujące podatnika. W przypadku spółek osobowych muszą również podpisać wspólnicy, którzy mają co najmniej 10% udziałów.

Informacja MDR-3 składana jest rygorowo odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, bo jednoznacznie wynika z art. 86 j Ordynacji podatkowej i zawiera klauzule następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Zgodnie z tym przepisem klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej. Informacja ta jest przesyłana za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie ze strukturą logiczną, która jest dostępna na BIP resortu finansów. Sposób przesyłania tych informacji

określa rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów.

Naruszenie obowiązków z tym związanych podlega odpowiedzialności karno-skarbowej na podstawie art. 80 f KKS.

Jeśli podatnik nie złożył za styczeń 2019 r. MDR-3, powinien to zrobić niezwłocznie wraz czynnym żalem w rozumieniu art. , który daje szansę uniknięciu karalności.

Na koniec pewna refleksja: podatnicy nie powinni zwalniać z tajemnicy zawodowej „swoich” doradców, jeśli mają oni zbyt dużą wiedzę na ich temat, bo owo zwolnienie z tajemnicy jest bezwzględne i nieograniczone w czasie: każdy zwolniony z tajemnicy promotor będzie mógł być przesłuchiwany w charakterze świadka i to przez wszelkie organy. To od niego władza dowie się tego, czego nie jest w stanie ustalić w trakcie kontroli. Zarazem jednak promotorzy będą wcześniej czy później zwolnieni z tajemnicy zawodowej na zasadach ogólnych, które ulegną prędzej czy później złagodzeniu. Wniosek jest z tego tylko jeden: promotor, który zbyt dużo wie o podatniku jest dla niego bardzo groźny i raczej „trzeba trzymać go na dystans”: czym mniej wie, tym lepiej.

## 13. Jaki jest rzeczywisty efekt fiskalny zastosowanych dotychczas instrumentów uszczelniających podatek akcyzowy?

Bardzo często jesteśmy przekonywani, że wprowadzane w ostatnich latach nowe przepisy podatkowe mają na celu „uszczelnienie” systemu podatkowego. Dotyczy to przede wszystkim podatku od towarów i usług, podatku dochodowego oraz – co nas najbardziej interesuje – akcyzy. Schemat rozumowania, który (jakoby) potwierdza uszczelniający charakter tych rozwiązań, jest następujący:

- istnieje wiele sposobów ucieczki od opodatkowania, które są faktycznie bezkarne,
- władza musi mieć możliwość szczegółowego monitorowania zachowań ogółu (wszystkich) podatników aby zauważyć, kto z nich unika podatku,
- podatnicy podglądani na co dzień odstąpią od swoich niecznych praktyk, bo będą się bać, że nie ujdą im one bezkarnie,
- gdy jednak zrobią coś złego, władza będzie o tym od razu wiedzieć i podejmie skutecznie działania egzekucyjne i represyjne.

Powyższy scenariusz ma być wykorzystany zarówno dzięki słynnemu JPK\_VAT (w przypadku podatku od towarów i

usług) jak i wszystkich pomysłów dotyczących tzw. śledzia, czyli śledzenia przemieszczania wyrobów akcyzowych (e-DD, SENT, „pakiety” tytoniowe, paliwowe, itp.). I jeszcze coś szczególnie ważnego: wszystkie warianty ciągłego monitorowania podatników „muszą” być zcyfrowane, bo bez „instrumentów informatycznych” nie da się ich zastosować.

Zyskują więc natychmiastowe wsparcie ze strony biznesu informatycznego, a to przecież potęga, nośnik nowoczesności oraz postępu, bo cyfryzacja jest przecież nową religią obowiązującą w „wolnym świecie”, „cywilizacji zachodniej”, czyli „amerykańskim protektoracie” (określenie profesora Zbigniewa Brzezińskiego).

Pozornie rozwiązanie to trzyma się kupy, ale tylko pozornie. Jest zbudowane na z istoty błędnym założeniu, który wynika z braku ogólnej wiedzy podatkowej a może naiwności. Dlaczego? Już tłumaczę. Zdecydowana większość podatników (co najmniej 80%) rzetelnie wywiązuje się ze swoich obowiązków i robi to niezależnie od tego, czy ktoś ich podgląda lub nie podgląda przy pomocy jakichś tam „instrumentów informatycznych”.

W związku z tym gnębienie ich nowymi obowiązkami nie ma żadnego sensu i niepotrzebnie mnoży koszty i nie da jakichkolwiek dodatków efektów fiskalnych (bo nie może). Pozostali legalnie działający podatnicy, którzy mają mniejszą lub większą skłonność do ucieczki od opodatkowania, w celu ukrycia nagannych działań mogą:

- podać nieprawdę posługując się owymi instrumentami monitorującymi (z zewnątrz faktura podrobiona niczym się nie różni od prawdziwej),
- pominąć (ukryć) niewygodne dla siebie informacje, czyli władza nie będzie wiedzieć co oni robią złego.

Ta część podatników, którzy zajmują się „zawodowo” ucieczką od opodatkowania, nie wywiązuje się z jakichkolwiek obowiązków, w tym również z przekazywania informacji o np. przemieszczonych wyrobach i nikt ich do tego nie zmusi: istotą ich działalności jest uchylanie się od wszelkich obowiązków, bo są dzięki temu niewidoczni.

Co więc będzie skutkiem zastosowania tych „instrumentów”? Władza będzie wiedzieć więcej na temat uczciwych po-

datników, a – podobnie jak poprzednio – nie będzie widzieć patologii, bo nikt sam na siebie nie doniesie. Zarazem jednak dzień w dzień będzie sływać do właściwych organów nieprzebrana ilość zbędnych informacji, których nikt nie będzie w stanie analizować oraz interpretować.

Zresztą po co? Skoro każdy system autodenuncjacji jest zbudowany na złudnym założeniu, że wszyscy (bez wyjątku) są uczciwi, trzeba wierzyć (nie ma innego wyjścia), że to co podali podatnicy, jest prawdą, a tego czego nie podali – po prostu nie ma. Łatwo zauważyć, że powyższa koncepcja powszechnego podglądania wszystkich i każdego jest zbudowana na z istoty błędnym założeniu: trzeba monitorować nie uczciwą większość, lecz nieuczciwą mniejszość, a informacje na temat tych ostatnich trzeba zbierać nie od nich, lecz od tych, którzy będą ich podglądać: dlatego też dużo większe znacze-

nie praktycznie będzie mieć np. MDR-1 niż cały system SENT razem wzięty.

Przyjmijmy jednak, że przy pomocy powszechnie stosowanych systemów uda się ustalić podejrzanego o ucieczkę od akcyzy. I co? Zanim zostaną podjęte jakiegokolwiek czynności zabezpieczające dowody oraz majątek, sprawca rozplynie się w przysłowiowej mgłę, bo od początku będzie przygotowany na taką ewentualność. Szansa na doprowadzenie do końca postępowania podatkowego mającego na celu określenie zaległości podatkowych, nie mówiąc już o wyegzekwowaniu jego zaległości, jest równa zeru.

Według oficjalnych informacji dochody budżetowe pochodzące z egzekucji administracyjnej zaległości w podatku akcyzowym w 2017 r. wyniosły... 18 mln zł, czyli mniej niż 0,3% rocznych dochodów. Utrzymanie i opłacanie aparatu,

który zajmuje się tymi czynnościami, jest więc z tej perspektywy zupełnie nieopłacalne.

Na koniec pewna smutna refleksja: dochody budżetowe z podatku akcyzowego a latach 2015-2018 niewiele wzrosły nominalnie, a realnie spadły oraz obniżyła się ich reakcja do PKB. Na rok 2019 planuje się 73 mld zł dochodów z tego podatku.

Przez pierwsze dwa miesiące wpłynęło do budżetu tylko 10 mld zł, a osiągnięcie wyjściowego poziomu, czyli sprzed „rządów” Jana Rostowskiego na poziomie 4% PKB, powinno dać ponad 80 mld zł. Brakuje więc 10 mld zł. Przypomnę, że wyjściowy poziom osiągnięto bez zastosowania „instrumentów informatycznych” monitorujących. Efekt fiskalny zastosowanych dotychczas „pakietów” jest więc równy zeru.

## 14. Akcyza w czasach „liberalnej demokracji” lat 2007 – 2015

Zeznania Sławomira Siwego przed sejmową komisją śledczą zajmującą się wyłudzeniami podatkowymi przypomniły opinii publicznej, że komisja ta zajmuje się nie tylko patologiami VAT-u, lecz również akcyzy, które miały miejsce w latach 2007-2015. Co prawda dla potrzeb prac tej komisji opracowano przed 2018 r. aż osiem raportów (autorstwa Instytutu Studiów Podatkowych), które dotyczyły dysfunkcji lub też patologii w obu powyższych podatkach, a połowa z nich dotyczyła akcyzy, problemy tego ostatniego podatku w większości umknęły z pola widzenia nie tylko tej komisji, lecz również opinii publicznej. A przecież bezpowrotne straty w akcyzie były w tym czasie proporcjonalnie większe niż w podatkach od towarów i usług. W obu tych podatkach dochody budżetu państwa zmniejszyły się w tym czasie o kwoty stanowiące równowartość (w poszczególnych latach) o około 1% PKB (obecnie jest to już ponad 20 mld zł), przy czym w przypadku podatku od towarów i usług oszacowano to zmniejszenie z ponad 8% na mniej niż 7% PKB, a w przypadku akcyzy z 4% a 3% PKB, czyli w tym drugim przypadku o jedną czwartą. Ostrożny szacunek luki podatkowej w akcyzie, czyli różnicy między potencjalnym i ekonomicznie realnym poziomem dochodów budżetowych a wielkością kasową za ten okres, oscyluje od 110-140 mld zł (połowa luki w VAT), a przypomnę, że dochody z tego podatku wynoszą w tym roku ok. 70 mld zł. Nominalnie straciliśmy w latach 2007 – 2015

dwuletnie dochody z tego podatku (powinna wpłynąć kwota stanowiąca równowartość ok. 32% sumy PKB tego okresu, a uzyskaliśmy 24% tej sumy.

Dlaczego tak się stało? Przyczyn było wiele; od nieudolności, zaniechań legislacyjnych oraz wrogiego lobbingu, do świadomego tolerowania kontrabandy, zwłaszcza z innych państw UE, czyli przywozu gigantycznych ilości nieopodatkowanych papierosów, paliw silnikowych, spirytusu oraz – co miało oczywiście mniejsze znaczenie fiskalne – węgla. Zeznania Sławomira Siwego są miarodajne i godne zaufania: jest doświadczonym celnikiem, widział z bliska jak ówczesna władza afirmuje nieopodatkowany przywóz tych towarów, wręcz nakazując brak zainteresowania się tymi zjawiskami, które można by znacznie ograniczyć poprzez rutynowe kontrole drogowe. Istniały wówczas kadry urzędnicze: trzeba im było im tylko poszerzyć ich formalnie kompetencje i zastosować dość proste narzędzia zabezpieczające dowody uzyskane w czasie kontroli. Nie zrobiono tego, co przyniosło nie tylko straty w dochodach budżetowych, lecz również demoralizację uczciwego biznesu, który musiał współpracować z oszustami. Właściciele stacji benzynowych nie raz opowiadali taką oto historię: w nocy przyjeżdżała autocysterna z paliwem i proponowała jego sprzedaż po bardzo przystępnej cenie, która rodziła oczywiste podejrzenie, że nie zapłacono z tych wyrobów akcyzy ani VAT-u. Odmowa zakupu była aktem he-

roizmu, bo opornym grożono nie tylko pobiciem, lecz również czymś znacznie gorszym. Późniejsza sprzedaż tak kupionego paliwa początkowo rodziła uzasadniony strach. Gdy okazało się, że władzę to niezbyt obchodzi, emocje opadły. Dziś już większość istniejących z tego tytułu zaległości uległo już przedawnieniu, więc można o tym już mówić spokojnie. Nawet gdyby ktoś zainteresował się tym problemem, to zastosowane sankcje karnoskarbowe byłyby śmiesznie niskie i zupełnie nieproporcjonalne do korzyści uzyskiwanych z tego procederu. Obiektywnie bowiem klasyczne oszustwa dotyczące podatku akcyzowego są najbardziej opłacalne: jeśli udział tego podatku w cenie netto wyrobu może wynosić nawet 80%, a sprzedaje się towary szybko zużywalne i oznaczone tylko co do gatunku, to pokusza jest zbyt duża, zwłaszcza gdy państwo jest słabe lub nieudolne oraz dostrzega się ogólne przyzwolenie na tego typu zachowanie.

Gdy ktoś wyciągnie formalne wnioski z zeznania Sławomira Siwego i pociągnie do odpowiedzialności jego zwierzchników, aby wreszcie w Polsce zaczęły się rządy PRAWA a SPRAWIEDLIWOŚCI stało się zadość? Może. Wnioski pro memoria z tego czasu są dość oczywiste i można je przedstawić w postaci swoistych „zasad liberalnej demokracji”:

– czym bardziej chwalony jest publicznie minister finansów jako „fachowiec”, tym bardziej jest prawdopodobne, że ktoś zarabia na naszym państwie

(czyli na nas) dzięki ucieczce od opodatkowania,

- sprawowanie władzy pojmowanej jako „wodociąg” (ma tylko zapewnić „ciepłą wodę w kranie”) powoduje wzrost ilości oszustów podatkowych,
- każdy, kto godzi w istotę tego ustroju i chce np. wykonywać swoje obowiąz-

ki, będzie szybko wyeliminowany, bo nie ma tu dla niego miejsca (Sławomir Siwy byłby wyrzucony z pracy przez swoich zwierzchników.

Czy w latach 2007 – 2015 mieliśmy zapewne do czynienia z „liberalną demokracją”, a jej obraz wynika trafnie nakreślił w swoich zeznania ten jakże zasłużo-

ny funkcjonariusz publiczny, któremu należą się słowa najgłębszego szacunku. Ale – jak wiemy – rzeczywiste zasługi dla interesu publicznego rzadko są dostrzegane i nagradzane. Przecież „każdy dobry uczynek musi być przykładowo ukarany”. Ciekawe, czy chcemy powrotu tych czasów? Zobaczmy – na jesieni.

## 15. Akcyza w latach 2020-2024 – co nas czeka?

Jak wiemy od wielu lat nie dzieje się nic istotnego w podatku akcyzowym: władza nie ma jakiegokolwiek wizji naprawy tego podatku. Efektem owej bezczynności jest niewielki nominalny wzrost dochodów budżetowych z akcyzy, który – w relacji do PKB – jest jednak regresem, mimo wzrostu spożycia lub zużycia wszystkich istotnych wyrobów akcyzowych, zaczynając od paliw silnikowych kończąc na wyrobach alkoholowych i piwie. W tym roku planowane są 73 mld zł dochodów z tego podatku, czyli niewiele więcej niż w zeszłym roku, a wykonanie dochodów w pierwszej połowie roku jest bardzo słabe: według oficjalnych danych wpłynęło tylko 33 mld zł i nic nie zapowiada, że w drugim półroczu będzie lepiej. Gdyby uzyskano „bazowy” (czyli średnioroczny z lat 2005-2007) udział dochodów z akcyzy w PKB (4%), to w tym roku powinniśmy mieć ponad 80 mld zł i deficyt za 2019 r. byłby o połowę niższy.

Niektórzy twierdzą, że ów marazm koncepcyjny w tym podatku ma jednak swoje zalety. Wszyscy jesteśmy pod najlepszym wrażeniem ciągłych zmian w podatku od towarów i usług i podatku dochodowym od osób prawnych; przygotowywane (często niechlujnie) nowelizacje, następnie wprowadzanie zmiany tych nowelizacji (nowelizacja nowelizacji), przesuwane w czasie obowiązujących już zmian, czyli chaos, który cechuje debutantów. Zresztą istotna część tych zmian służy wyłącznie interesom dwóch największych graczy zarabiających na

naszej nieudolności lub głupocie, czyli banków i biznesu informatycznego, a interes publiczny chroniony jest tylko „przy okazji”. Co prawda wzrosły dochody budżetowe z tych dwóch podatków, ale wciąż nie uzyskano bazowego ich udziału w PKB (za lata 2005-2007: 8,5% w przypadku VAT-u, 3% w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych).

Ciekawe, czy jakkolwiek partia polityczna startująca do wyborów parlamentarnych w tym roku będzie miała jakiś program dotyczący tego podatku, czyli – mówiąc obrazowo – będzie chciała się schylić po pieniądze, które tu leżą na przysłowiowej ulicy. Biorąc pod uwagę dynamikę zużycia lub spożycia wszystkich istotnych wyrobów akcyzowych, utrzymującą się dobrą koniunkturą gospodarczą i wzrostem popytu konsumpcyjnego jest „do wzięcia” w latach 2020-2024 kilkadziesiąt miliardów złotych (minimum 60 mld zł): trzeba tylko chcieć i umieć to zrobić. Co najważniejsze można to osiągnąć bez generalnych podwyżek stawek tego podatku: co najwyżej można zmienić ich strukturę racjonalizując ją w ten sposób, że należy obniżyć stawki niepotrzebnie dyskryminujące niektóre wyroby, powodując wzrost szarej strefy, oraz podwyższyć te stawki, gdzie udział w podatku od wartości sprzedanej spada

Co do kompetencji klasy politycznej na tej niwie zapewne nie mamy wysokiego mniemania. Jeżeli jeden z liderów medialnych opozycji parlamentarnej twierdzi, że VAT uszczelniono (jakoby) dzięki tzw. JPK, czyli informacji składanej

na żądanie (niewielu) urzędów skarbowych, to człek zastanawia się czy wszyscy są zdrowi i dostatecznie wypoczęci. Być może ów lider polityczny nie wie, że sfałszowana faktura niczym się nie różni od faktury wystawionej przez uczciwego podatnika, a urząd skarbowy mógł wcześniej żądać informacji o wystawionych przez podatników fakturach, tyle tylko, że nie wiązało się to z jakimś JPK i nie było na tym zarobku dla firm informatycznych. Wiem, że jestem naiwny: ów polityk nie musi trudzić się wiedzą na tematy podatkowe, bo nie jest ona zupełnie potrzebna w klasie politycznej. Przecież rasowy liberał nie idzie do władzy po to, aby męczyć się nad zbieraniem pieniędzy dla budżetu: tu obowiązuje najważniejsza zasada naszej polityki mijającego trzdziestolecia (teraz, k...wa my).

Prawdopodobnie nie będzie więc programów dotyczących tego podatku, czyli wyborcy będą „grać w ciemno”; ktoś, to będzie rządził, może jednak schylić się po te pieniądze (wtedy wrócą do obywateli poprzez wydatki budżetowe), albo pozostawi je tym, którzy dzisiaj zarabiają. W końcu to kilkadziesiąt miliardów złotych i ci, którzy je obecnie „przytulają”, albo siedzą cicho, albo gorliwie wspierają status quo: dla nich może być tylko gorzej.

O programach akcyzowych (albo ich braku) dowiemy się bardzo niedługo, we wrześniu br. będą ogłoszone programy wyborcze wszystkich istotnych partii politycznych. W kolejnym serwisie pozwolę sobie przedstawić autorską wizję „przytulenia” przez budżet tych pieniędzy.

## 16. Ewolucja akcyzy w latach 2020-2024, czyli wielka niewiadoma

Dlaczego nie tylko w programach wyborczych wszystkich (bez wyjątku) partii politycznych, ale również w codziennej narracji politycznej podatek akcyzowy w ogóle nie istnieje? Przecież jest to drugie w strukturze dochodów budżetu państwa i trzecie w strukturze dochodów budżetowych (budżetu państwa

i jednostek samorządu terytorialnego razem) źródło dochodów budżetowych: w tym roku podatek ten da około 70 mld zł, a dla porównania z VAT-u będzie około 180 mld zł. W dodatku jest on najbardziej efektywny fiskalnie, gdyż relatywnie niewielka liczba podatku daje jednostkowo największe – w porównaniu do innych

podatków – dochody budżetowe, przez co podmioty te można realnie nadzorować, a głównych podatników tego podatku można policzyć na palcach dwóch rąk.

Podmioty obciążone tym podatkiem, czyli przede wszystkim producenci, importerzy, nabywcy wewnątrzspółnotowi oraz sprzedawcy wyrobów energetycz-

nych, w tym zwłaszcza paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych, napojów alkoholowych, piwa i wina, z reguły dobrze wiedzą, że muszą płacić akcyzę, ich świadomość podatkowa jest relatywnie wysoka, czyli zarządzanie tym podatkiem jest relatywnie prostsze dla rządzących. Zarazem jednak istnieją ogromne „rezerwy” zwiększenia dochodów budżetowych w postaci rynku nieopodatkowanych wyrobów, zwłaszcza paliw silnikowych, papierosów i alkoholu, który szacowany jest na 10% podaży, a w przypadku wyrobów tytoniowych nawet więcej. Dlaczego więc nie sięga się po te pieniądze?

Biorąc pod uwagę deklarowane programy polityczne, w ciągu najbliższych czterech lat nie zdarzy się nic istotnego: akcyza zostanie taka jak jest, czyli kontynuowany będzie marazm koncepcyjny i organizacyjny. Przypomnę, że mijające cztery lata też nie charakteryzowały się przesadną aktywnością legislacyjną i organizacyjną. Wręcz odwrotnie: utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej wiązało się z likwidacją izb celnych i urzędów celnych, które właśnie zajmowały się akcyzą, co spowodowało, że wielu zatrudnionych tam specjalistów od tego podatku jest już poza strukturami administracji rządowej. Dotyczy to chyba rów-

niez najbardziej znanego celnika – szefa związku zawodowego celników, który składał m.in. słynne już zeznania przed komisją śledczą do spraw wyłudzeń VAT-u i akcyzy. Szkoda, że tak się nie stało. Skoro nie ma programu politycznego, który określiłby projektowane działania władzy, to ową pustkę wykorzystać mogą – jak to często bywa – lobbyści, którzy chętnie załatwią swoje interesy rządowymi rękami. Albo nie będzie się działo nic. Niedawno odbyło się – jak dowiedzieliśmy się z relacji prasowych – seminarium na temat akcyzy, gdzie byli urzędnicy i ludzie z biznesu doradczego debatowali głównie o tym, jak... podwyższyć stawki akcyzy. Oczywiście można to zrobić, co da określone efekty fiskalne, ale zarazem podwyższy opłacalność sprzedaży wyrobów akcyzowych bez tego podatku: taka jest kolej rzeczy.

Czy jednak – gdyby ktoś chciał i umiał – zwiększyć dochody budżetowe w tym podatku przynajmniej do poziomu „przedliberalnego”, czyli z 2007 r., gdy stanowiły one 4% PKB, co wynosiłoby dziś ponad 80 mld zł, czyli o 10 mld zł więcej niż prognoza na ten rok? Oczywiście tak, ale wyobraźnia klasy politycznej musiałaby przekroczyć granice podwyższenia stawki podatku. Gdyby zminimalizowano

nieopodatkowaną sprzedaż wyrobów tytoniowych (głównie papierosów), dochody budżetowe byłyby wyższe o ponad 2 mld zł. Ograniczenie do marginesowego poziomu sprzedaży nieopodatkowanych paliw silnikowych dałoby ponad 4 mld zł a w przypadku wyrobów alkoholowych około 1,5 mld zł. Czyli w wyniku wyeliminowania tzw. szarej strefy można uzyskać nawet 7,5 mld zł. Jeżeli podjęto by wreszcie dość skomplikowane działania legislacyjne i organizacyjne mające na celu faktyczne opodatkowanie tzw. wtórnego obowiązku podatkowego, czyli zmiany przeznaczenia, użycia lub zużycia wyrobów, które nie zostały opodatkowane na etapie pierwotnym lub były opodatkowane na niższym poziomie, to uzyskano by kolejne miliardy, bo tu jest jeszcze bardzo dużo do zrobienia. A pieniądze oczywiście leżą – jak zawsze – na przysłowiowej ulicy, ale trzeba chcieć i umieć po nie sięgnąć.

Aby politycy zaczęli wreszcie rządzić tym podatkiem powinien powstać stały zespół konsultacyjny, który służyłby radą, złożony z osób nie pozostających w konflikcie interesów, czyli nie powiązanych z żadnym lobby branżowym. Jest to podatek zbyt trudny, aby pozostawiać go „wolnemu rynkowi” wpływów.

## 17. Akcyza w latach 2020-2024

Co czeka podatników podatku akcyzowego w ciągu rozpoczynającej się właśnie nowej kadencji Parlamentu? Pytanie to zadają nie tylko sami zainteresowani, lecz również każdy, kogo interesuje polityka podatkowa w jej najbardziej istotnych zakresach, gdyż podatek ten stanowi drugie, po podatku od towarów i usług – źródło dochodów budżetu państwa. W tym roku z tego podatku wpłynęło nieco ponad 70 mld zł, co nie jest jakimkolwiek sukcesem: w minionym czteroleceniu dynamika wzrostu wpływów budżetowych z akcyzy była dużo niższa niż w przypadku VAT-u a nawet podatku dochodowego od osób prawnych. Nie osiągnięto również realnego poziomu tych wpływów sprzed 2009 r. gdy podatkami zaczęła „rządzić” niezapomniany Jacek Vincent Rostowski (4% PKB). Tak naprawdę to w tym okresie zrobiono bardzo niewiele dla poprawy efektywności fiskalnej tego podatku, czyli „dobra zmiana” nie zapukała do tych drzwi, mimo że w 2015 r. były już przygotowane nawet projekty ustaw uszczelniających akcyzę. Po przyjściu nowego szefa wyrzucono je – podobnie jak nową ustawę o VAT – do kosza, co

osobiście potwierdził nowy minister twierdząc, że w resorcie nikt się nie zajmuje naprawą tego podatku. Na pewno mówił prawdę i aby zapowiedziom stało się zadość, wyrzucono również wieloletniego dyrektora departamentu zajmującego się tym podatkiem. A swoją drogą warto zastanowić się dlaczego od wielu lat politycy wybierają na szefów tego resortu ludzi, którzy – oględnie mówiąc – nie pasjonują się problematyką podatkową i mają się dopiero nauczyć. Tyle, że nie mają od kogo. W sumie niewiele zrobiono przez te cztery lata: zaniechania te kosztowały (nieuzyskane wpływy) co najmniej 30 mld zł, czyli było się po co schylić.

A co zdarzy się w ciągu kolejnych czterech lat? Otóż oficjalnie nic nie wiadomo. W programie zwycięzców nie ma ani słowa o tym podatku. Nie ma również projektów ustaw, które – wzorem swojego poprzednika – nowy szef resort mógłby wyrzucić do kosza. W jakimś wieloletnim planie finansowym poprzedni rząd zapisał sobie podwyżki stawek tego podatku, co przecież nie ma nic wspólnego z jego uszczelnieniem i równie dobrze może

doprowadzić do spadku wpływów. Być może dowiemy się czegoś z expose nowego premiera, ale nie liczyłbym tu na jakiegokolwiek rewelacje. Zapowiada się więc „powtórka z rozrywki”, czyli rządy bezprogramowe, marazm i dalszy spadek realnych wpływów. Co najwyżej będą proponowane kolejne „pakiety” (np. paliwowy, tytoniowy i olejowy), których efektywność fiskalna w tym podatku jest trudno zauważalna. Niestety bezprogramowość polityki podatkowej jest czymś wręcz uniwersalnym dla naszej klasy politycznej: podobnie było w przypadku liberałów a przedtem lewicy w jej drugim wydaniu (lata 2001-2005). Tę pustkę jednak bardzo szybko wypełniają po cichu ci wszyscy, którzy umieją wykorzystać bezruch władzy. Kim oni są? Od lat jest to wiadome. Po pierwsze jest to zagraniczny biznes podatkowy, który przebrany za „ekspertów” załatwia swoje interesy lub zleczone przez swoich klientów. Znany głośny był przed kilku laty przypadek zatrudniania przez ów biznes byłego urzędnika resortu finansów, który po zmianie miejsca pracy był jednak częstym gościem w tym resorcie. Czy były to tylko

spotkania towarzyskie? Zapewne, bo przecież funkcjonariusze publiczni nie można podejrzewać o kontakt z lobbystami. Co innego udział w „konferencjach naukowych”, gdzie mogą wsłuchiwać się w uczone wywody „ekspertów międzynarodowych” i „renomowanych” firm zajmujących się zawodowo ucieczką od podatku.

Przed czterema laty wielu zwykłych podatników miało nadzieję, że wraz z „dobrą zmianą” zostaną raz na zawsze ucięte kontakty między funkcjonariuszami publicznymi a tym biznesem. Byli jednak głęboko naiwni. Wysokimi urzędnikami zostali byli (?) eksperci z tego biznesu a niektórym szefom resortu zdarzało się nawet wymieniać z nazwy (kryptorekla-

ma?) firmy sławne w świecie z tego, że zapewniają swoim klientom „optymalizację podatkową”; gdyby w jakimś „cywilizowanym” kraju minister finansów powołałby się publicznie na podmiot z tej półki, uznano by go w najlepszym przypadku za przemęczonego i wysłano na zasłużony urlop, a służby specjalne zbadalyby wszystkie kontakty „przemęczonego” z tą firmą. U nas jest inaczej, a standard etyczny określił wspomniany już liberalny minister finansów, którego „społecznym doradcą” była pewna dama z międzynarodowego biznesu podatkowego.

Oficjalnie ten stan rzeczy będzie cicho lub głośno chwalony przez „opiniotwórcze media”, bo im dużo bliżej do owego

biznesu. Stan ten może jednak ulec zmianie wraz z kolejnymi zatrzymaniami osób pełniących wysokie funkcje w tym resorcie. Ponoć lista jest dość długa. Jeżeli ktoś chciałby pomóc rządzącym wyrwać się (jeśli oczywiście chcą) z tych zależności, należałoby powołać komitet doradczy złożony z niezależnych i nieuwikłanych w dwuznaczne interesy ekspertów, którzy cokolwiek wiedzą na temat akcyzy. Były to zespół, który opiniowałby projekty resortowe oraz inicjowałby konieczne zmiany. Pieniądze (dla budżetu) jak zawsze „leżą na ulicy”: trzeba się tylko chcieć i umieć po nie schylić.

## 18. Oszustwa w podatku akcyzowym są bardziej „opłacalne” niż w VAT

Komisja śledcza zajmie się nie tylko VAT-em, ale również luką w podatku akcyzowym w latach 2007-2015. To dużo trudniejsze zadanie.

Cechami koncepcyjno-strukturalnymi charakterystycznymi dla tego podatku w wersji obowiązującej w Polsce w latach 2007-2015 były bowiem:

- regresywny charakter podatku: powszechne stosowanie stawek kwotowych oraz marginesowe znaczenie stawek procentowych od obrotów, powodują, że wraz ze wzrostem wartości sprzedaży spada udział tych podatków w cenach wyrobów; jest to jednak cecha w większości przypadków narzucona przez prawo UE,
- masowe przemieszczanie wewnątrz-krajowe i wewnątrzspółnotowe wyrobów jeszcze nieopodatkowanych: wynika to z istoty koncepcji procedury zawieszenia akcyzy, która obowiązuje w przypadku wszystkich istotnych grup wyrobów (zwłaszcza paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego, wina, wyrobów pośrednich oraz piwa): przewóz towarów między składami podatkowymi (krajowymi i poprzez granicę UE) dotyczy wyrobów nieopodatkowanych. Podobną koncepcję przyjęto w przypadku wyrobów węglowych od 2012 r. Powoduje to, że strategicznym problemem jest monitoring tych przewozów, zarówno bezpośredni jak i pośredni, kontrola transportu, gdyż odróżnienie legalnego i nielegalnego przewozu tych towarów było obiektywnie bardzo trudne ze względu na

masowość zjawiska i możliwość podrobienia dokumentów przewozowych,

- asymetryczna struktura podmiotowa podatnika tego podatku: produkcja wszystkich istotnych grup wyrobów skoncentrowana jest w kilkunastu dużych podmiotach gospodarczych (paliwa, wyroby tytoniowe, alkohol etylowy, piwo), które dostarczają większość wpływu z tego podatku; trzeba więc dostosować zarządzanie tym podatkiem do tej struktury, doskonaląc metody nadzoru nad tymi podmiotami, aby wyeliminować nadużycia polegające na zakupie wyrobów zwolnionych ze względu na przeznaczenie lub nie będących wyrobami akcyzowymi od tych podmiotów a następnie dokonanie zmiany ich przeznaczenia,
- obiektywnie łatwa możliwość nielegalnego wytworzenia większości istotnych wyrobów akcyzowych w sposób rozproszony przy niewielkich nakładach inwestycyjnych: produkcję papierosów, alkoholu etylowego a nawet paliw silnikowych (mieszane) poza składem podatkowym można zorganizować przy niewielkich nakładach inwestycyjnych w relatywnie krótkim czasie: zwalczanie tych działań powinno leżeć w gestii organów ścigania, które powinny eliminować tego rodzaju produkcję,
- obsługa tego podatku wymaga istnienia stabilnego korpusu urzędniczego, który nie zajmuje się innymi podatkami; nie musi być to duża grupa funkcjonariuszy, lecz muszą być wysoko

wynagradzani, bo opłacalność oszustw w tym podatku pozwala „kupić” każdego eksperta, zwłaszcza że ucieczkę od tego podatku organizuje na największą skalę międzynarodowy biznes podatkowy, który działa jednocześnie w wielu państwach UE (i nie tylko) i dysponuje nieograniczonymi środkami,

- jest to najbardziej skomplikowany podatek, wymaga operowania nie tylko wiedzą prawnopodatkową, ale również specjalistyczną z wielu innych dziedzin: musi więc istnieć zamknięty system kształcenia funkcjonariuszy publicznych zapewniający odpowiednią fachowość prowadzonych kontroli oraz postępowań podatkowych,
- minimalne znaczenie judykatury sądowej jako ośrodka kształtującego funkcjonowanie tego podatku: sądy krajowe (NSA, WSA) oraz TSUE nie wykształciły autonomicznej doktryny tego podatku, gdyż jest on zbyt trudny, a procent spraw spornych trafiających przed sądy jest niewielki, dużo niższy niż w przypadku innych podatków. Oznacza to, że władztwo interpretacyjne organów podatkowych jest nieporównywalnie większe; organy te mogą dowolnie „poprawiać” tą drogą wydane wcześniej przepisy, a pozycja podatników w sporze z tymi organami jest wyjątkowo słaba,
- wysoki udział kapitału zagranicznego w przemyśle akcyzowym: dotyczy to zwłaszcza producentów wyrobów tytoniowych, piwa, alkoholu etylowego; oznacza to, że podmioty te, po-

dobnie jak w innych branżach, korzystają ze swoistego immunitetu kontrolnego: kontrole skarbowe oraz celne są wykonywane znacznie częściej w podmiotach o kapitale krajowym, gdzie są o wiele bardziej restrykcyjne.

„Opłacalność” oszustw w tym podatku nie może równać się z innymi podat-

kami. Oznacza to, że ucieczka od akcyzy przynosi relatywnie największe zyski liczone rocznie w wysokości nawet kilkunastu miliardów złotych. Skutkiem tego oszustwa te organizują nie tylko drobni krętacze, lecz również najwięksi liderzy biznesu podatkowego oraz... służby specjalne innych państw, które tą drogą pozyskują „środki na cele opera-

cyjne”. W Polsce były to działania w zasadzie bezkarne, gdyż stosowane do nielicznych sprawców kary miały się nijak do uzyskanych z tego tytułu korzyści. Powstałe z tego tytułu zaległości nigdy nie zostały odzyskane. Czy komisja śledcza da sobie radę z międzynarodową mafią akcyzową? Mam nadzieję, że tak.