

**Szymon Kisiel**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0003-0919-9653

szymon.kisiel@uwm.edu.pl

## **Polityka podatkowa w zakresie sprzedaży detailed paliw na przykładzie Polski i Niemiec w okresie podwyższonej inflacji w latach 2022–2023**

### **Wstęp**

W obliczu globalnego problemu związanego ze wzrostem cen, w tym cen nośników energii, jaki można było zaobserwować w latach 2021–2022, państwa członkowskie rozpoczęły wdrażanie szeregu jednostronnych środków fiskalnych w celu wsparcia gospodarstw domowych oraz przedsiębiorstw. Okres wysokiej, globalnej inflacji został wywołany przez postpandemiczny, intensywny rozwój gospodarki, a jej efekt został później wzmocniony przez konflikt zbrojny wywołany przez Federację Rosyjską. W tym czasie szereg europejskich państw wdrożyło instrumenty antyinflacyjne, polegające przede wszystkim na obniżkach stawek podatkowych na towary pierwszej potrzeby, w tym na paliwa i wszelkie nośniki energii.

Celem opracowania jest analiza obowiązujących regulacji w zakresie prawa podatkowego, wpływających na detailed ceny najpopularniejszych paliw, i rozwiązań legislacyjnych przyjętych w Polsce na tle rozwiązań zastosowanych przez Republikę Federalną Niemiec. Analizie poddany zostanie również dopuszczalny zakres zmian w prawodawstwie krajowym w kontekście prawa Unii Europejskiej. Dobór państw wynika z faktu bliskości geograficznej i skali współpracy gospodarczej między nimi, co sprawia, że ten rodzaj porównania nabiera istotnego znaczenia. Powinno to pozwolić na udzielenie odpowiedzi na pytanie badawcze dotyczące instrumentów podatkowych, jak również tego, czy władze obu państw stosowały rozwiązania podobne albo może któreś cechowało korzystniejsze z punktu widzenia obywateli podejście oraz czy w związku z tym można postawić tezę, że polskie rozwiązania miały charakter prokonsumencki, prospołeczny. Charakter obciążeń podatkowych może być

zróznicowany, a czasem dosyć skomplikowany, bowiem obrót paliwami jako towarem może być obciążony zarówno instrumentami podatkowymi, jak i niepodatkowymi, a każdy ze składników ukryty będzie w cenie jednostkowej danego paliwa. Szczególną uwagą objęte zostaną zatem instrumenty podatkowe o charakterze pośrednim oraz wpływ unijnych regulacji odnoszących się do opisywanej sfery. Wśród nich zanalizowany zostanie podatek akcyzowy (dalej jako akcyza) i podatek od towarów i usług (dalej jako VAT) oraz uzupełniająco inne instrumenty podatkowe i parapodatkowe charakterystyczne dla objętych analizą państw, jak podatek drogowy, opłata środowiskowa, składka dla EBV i podatek CO<sub>2</sub>. Okres objęty analizą dotyczy lat 2022–2023, czyli okresu intensywnego wzrostu cen i niestabilności rynków globalnych. Ze względu na prawno-porównawczy charakter opracowania oraz celem ograniczenia obszaru analiz uwaga zostanie skupiona na dwóch najpopularniejszych rodzajach paliw, których łączny udział w strukturze produkcji paliw płynnych w 2022 r. wynosił ok. 76%<sup>1</sup>, tj. benzyny silnikowej bezołowiowej (dalej jako benzyny silnikowe lub benzyny)<sup>2</sup> oraz oleju napędowego<sup>3</sup>. Należy również zwrócić uwagę na różnice między produktami oferowanymi na rynkach objętych analizą, bowiem paliwa sprzedawane na obu rynkach w analizowanym okresie różniły się pod względem składu. Zasadnicza różnica dotyczyła standardów obowiązujących na rynku niemieckim benzyny, w oparciu o które benzyny silnikowe oznaczane były symbolem e10, podczas gdy produkty benzynowe oferowane na rynku polskim ustandaryzowane były według normy e5. Jednak różne standardy nie wpływały na spełnienie przez nie norm dla jednakowych kodów w nomenklaturze scalonej CN. Wybór benzyny i olejów napędowych podyktowany jest przede wszystkim skalą konsumpcji wyżej wymienionych.

Poza sferą analiz pozostawia się inne podatki o charakterze bezpośrednim, jak np. podatek od sprzedaży detalicznej czy wszelkie podatki dochodowe, które też mają niewątpliwie wpływ na końcową cenę sprzedawanych towarów. Wykluczone też zostaną instrumenty walki ze zjawiskiem nadmiernej inflacji będące elementem polityki pieniężnej, jako że nie leżą one w zakresie polityki realizowanej przez rząd.

W artykule wykorzystano metody badawcze właściwe dla nauk prawnych, w szczególności metody dogmatyczno-prawną, historyczno-prawną oraz prawno-porównawczą. Zastosowanie wymienionych instrumentów badawczych powinno pozwolić na rozstrzygnięcie zagadnienia naukowego dotyczącego polityki podatkowej oraz różnic w podejściu władz państw do wykorzystywania podatków jako instrumentów łagodzących skutki kryzysów.

<sup>1</sup> Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, *Raport roczny 2022. Przemysł i handel naftowy*, Warszawa 2023, s. 24.

<sup>2</sup> Kod w nomenklaturze scalonej: CN: 2710 12 45, 2710 12 49.

<sup>3</sup> Kod w nomenklaturze scalonej: CN: 2710 19 43, 2710 20 11.

## Regulacje podatkowe UE jako efekt procesu harmonizacji

Przed wprowadzeniem szerszej zakrojonych środków przeciwdziałania wysokiej inflacji w państwach UE, za zgodą instytucji UE, w kwietniu 2022 r. Europejski Komisarz ds. Gospodarki Paolo Gentiloni poinformował ministrów finansów państw UE o potencjalnych zmianach w przepisach dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej jako dyrektywa VAT)<sup>4</sup> oraz określił ramy dotyczące podatku akcyzowego (dyrektywa w sprawie opodatkowania energii)<sup>5</sup>. Nowe zasady ustalania stawek VAT wprowadzono w kwietniu 2022 r., przy czym w przypadku Polski taki stan trwał przez cały 2022 r., a nawet nieco dłużej, ponieważ stawki zostały obniżone już w grudniu 2021 r. Mimo nowych zasad opodatkowania w obrocie paliwami Gentiloni podkreślał konieczność opodatkowywania obrotu tymi towarami podstawową stawką, nie mniejszą niż 15%. Rozluźnienie polityki fiskalnej miało mieć charakter ograniczony czasowo i pozostawiać państwom członkowskim swobodę w korzystaniu z obniżonych stawek.

Typologia i charakter podatków pośrednich sprawia, że nie można rozpatrywać polityki podatkowej kreowanej przez polskiego czy innego ustawodawcę państwa członkowskiego w oderwaniu od unijnych regulacji w tym zakresie. Zjawisko harmonizacji podatków pośrednich w UE jest procesem dostosowywania systemów podatkowych, przede wszystkim podatków pośrednich, takich jak podatek od towarów i usług (VAT) czy podatek akcyzowy, do wspólnych standardów we wszystkich państwach członkowskich. Celem tego procesu jest stworzenie jednolitego rynku wewnętrznego i umożliwienie swobodnego przepływu towarów i usług między krajami UE, zapewniając jednocześnie równe traktowanie wszystkich podatników<sup>6</sup>. Sprawne funkcjonowanie wspólnego rynku stanowi fundament UE. Niezbędnym elementem tego rynku jest zharmonizowany system podatku VAT, ale i podatku akcyzowego. System ten, respektując fundamentalne zasady powszechności, neutralności i proporcjonalności, ma na celu nie tylko ułatwienie swobodnego i konkurencyjnego przepływu towarów i usług między państwami członkowskimi, ale także zapewnienie wpływów z tych podatków do budżetów zarówno państw członkowskich, jak i samego budżetu UE<sup>7</sup>. Zdaniem Bogumiła Brzezińskiego harmonizacja

<sup>4</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r., Nr 347, s. 1 z późn. zm.).

<sup>5</sup> Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. UE L z 2003 r. Nr 283, s. 51 z późn. zm.).

<sup>6</sup> A. Jeleńska, *Istota harmonizacji podatkowej*, „Toruńskie Roczniki Podatkowe” 2013, s. 35–36.

<sup>7</sup> M. Mioduszewski, A. Mudrecki, *Międzynarodowa Konferencja Naukowa pt. „Harmonizacja podatku VAT w Unii Europejskiej – teraźniejszość i przyszłość”*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 9, s. 6.

ma na celu doprowadzenie do sytuacji, w której sfera podatkowa w poszczególnych państwach nie będzie wpływać na decyzje gospodarcze podmiotów działających w obrębie jakiegoś rynku<sup>8</sup> (jest to definicja węższa od przyjętej w niniejszym artykule). Można zatem przyjąć, że harmonizacja podatkowa jest procesem godzenia systemów podatkowych różnych krajów i ma sprawić, że kwestie podatkowe nie będą miały wpływu na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami<sup>9</sup>.

Harmonizacja podatków pośrednich w UE jest procesem ciągłym, realizowanym przede wszystkim w drodze dyrektyw UE. Źródłem prawa w sferze opodatkowania pośredniego paliw na poziomie UE w obecnym stanie jest wspomniana wcześniej dyrektywa VAT, która jest jednym z głównych instrumentów prawnych regulujących podatek od wartości dodanej w UE. Dyrektywa ta określa zasady dotyczące stosowania VAT-u w krajach członkowskich UE, w tym zasady dotyczące opodatkowania wewnątrzspółnotowego handlu towarami i usługami, zwolnienia z VAT-u, procedury kontrolne i uprawnienia państw członkowskich do wprowadzania dodatkowych obostrzeń. Dyrektywa VAT, choć z istoty rzeczy jako źródło prawa UE nie korzysta z zasady stosowania bezpośredniego, to, jak zauważa Rafał Lipniewicz, praktyka i dorobek orzeczniczy dopuszczają powoływanie się bezpośrednio na przepisy tej dyrektywy w sytuacjach luk w prawie krajowym lub w sprzeczności z prawem krajowym, szczególnie gdy przepisy krajowe nie są wystarczające do osiągnięcia celu wyznaczonego przez tę dyrektywę<sup>10</sup>. Kluczowym wątkiem badawczym w rzeczonyj sprawie jest stosowanie stawek podatku VAT przez państwa członkowskie w sferze opodatkowania paliw. W tej materii dyrektywa VAT narzuca na państwa członkowskie obowiązek stosowania stawki VAT nie niższej niż 15% podstawy opodatkowania<sup>11</sup>, ale pozostawia swobodę w zakresie jej podnoszenia<sup>12</sup>. Dyrektywa jest sukcesywnie nowelizowana w celu dostosowania do zmieniających się potrzeb rynku wewnętrznego UE i ujednoczenia zasad stosowania VAT-u. Gospodarcze zaburzenia ostatnich lat skłoniły Komisję Europejską do czasowych zmian w przedmiocie ww. dyrektywy. W ostatnim czasie zmiany te miały istotny wymiar w kontekście detalicznych cen najpopularniejszych paliw zasilających silniki spalinowe.

Innym kluczowym źródłem prawa jest dyrektywa w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych, dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (dyrektywa akcyzowa)<sup>13</sup>. Doku-

<sup>8</sup> B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 21–25.

<sup>9</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa 2007, s. 7.

<sup>10</sup> R. Lipniewicz, *Prawo podatkowe – zarys wykładu*, Legnica 2011, s. 135.

<sup>11</sup> Preambuła, pkt 29 dyrektywy VAT.

<sup>12</sup> Art. 97 dyrektywy VAT.

<sup>13</sup> Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r.

ment ten ustanawia granice dolnych stawek dla paliw silnikowych, paliw do ogrzewania oraz energii elektrycznej z zastosowaniem od 1 stycznia 2004 r. Zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2003/96/WE państwowi członkowskim zabrania się stosowania stawek poniżej minimalnych wskazanych tą dyrektywą, dopuszcza się jednak możliwość wprowadzania dodatkowych opłat składających się na cenę detaliczną paliwa (*vide* art. 7 ust. 4 dyrektywy – tzw. opłaty od użytkowników dróg). Opłaty te są w istocie typowym podatkiem pośrednim i na gruncie dyrektywy 2003/96 jako takie powinny być traktowane. Art. 6 i 7 dyrektywy wprowadzają możliwość stosowania ulg, a nawet zwolnień w poziomach opodatkowania. Wymaga to rozróżnienia celu dla którego stosowane jest paliwo, dzieląc je na zużywane w celach handlowych i niehandlowych. Z faktograficznego obowiązku należy przywołać również dyrektywę Rady 2008/118<sup>14</sup>, ustanawiającą ogólne przepisy dotyczące podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12<sup>15</sup>.

Agresja rosyjska i użycie energii jako narzędzia walki z państwami Zachodu oraz postpandemiczny dynamiczny rozwój gospodarczy sprawiły, że UE stanęła w obliczu konieczności zdywersyfikowania źródeł dostaw energii i zwiększenie zapasów strategicznych, co obiektywnie udało się zrealizować w krótkim czasie. Jednak nie pozostało to bez wpływu na koszty energii i nadal ma na nią duży wpływ. Podmioty wrażliwe, jak gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa w całej Europie, stanęły w obliczu drastycznych wzrostów cen. Wymusiło to zaangażowanie krajowych ustawodawców, za uprzednią zgodą instytucji UE. Pierwszym aktem zwiastującym zmiany był komunikat Komisji Europejskiej, będący reakcją na rosnące ceny energii<sup>16</sup>. W jego treści Komisja wyraziła zgodę na obniżkę stawek podatku. Skutkiem wniosków przedłożonych przez Komisję Europejską było przyjęcie przez Radę UE przepisów, które dały państwom członkowskim zestaw narzędzi umożliwiających szybką i ukierunkowaną reakcję na niedawne znaczące podwyżki cen.

Komisja zauważyła, że państwa członkowskie wykorzystywały odpowiednie dochody do zapewnienia środków wsparcia finansowego gospodarstwom domowym, zwłaszcza tym w trudnej sytuacji oraz przedsiębiorstwom, które ucierpiały w wyniku wysokich cen. Państwa członkowskie mogły reagować na wzrost cen energii, jednak koordynacja na szczeblu UE była kluczowa. Komisja podkreśliła wagę, aby środki były tymczasowe, ukierunkowane i zapewniające korzyści podmiotom najbardziej potrzebującym oraz żeby były one

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. L 9 z 14.1.2009).

<sup>15</sup> Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76 z 23.3.1992).

<sup>16</sup> Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rad, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Reakcja na rosnące ceny energii: zestaw działań i środków*, Bruksela, 13 stycznia 2021 r., COM(2021) 660 final, s. 10.

zgodne z zasadami jednolitego rynku i pomocy państwa. Przy okazji analiz podkreślono, że obniżki stawek podatku od nośników energii niekoniecznie muszą prowadzić do niższych cen konsumpcyjnych, ponieważ obniżki podatków nie zawsze są przenoszone na konsumentów końcowych.

Obniżenie stawek podatkowych, choć zostało dopuszczone, to nie bezwarunkowo i nie w odniesieniu do wszystkich nośników. Komisja podkreśliła, że podejmowane środki muszą być spójne z przejściem na gospodarkę niskoemisyjną.

System stawek VAT-u został zreformowany jednogłośnie decyzją Rady. Nowe przepisy weszły w życie 6 kwietnia 2022 r., dając państwom członkowskim większą elastyczność w ustalaniu stawek VAT-u. Dyrektywa z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektywy 2006/112/WE i UE 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej<sup>17</sup>, obniżająca czasowo stawki podatku od towarów i usług w art. 1 pkt 6, zmieniającym art. 98 dyrektywy VAT, wprowadziła możliwość stosowania obniżonych stawek podatku VAT, nie niższych jednak niż 5% w stosunku do towarów i usług z katalogu załącznika III do dyrektywy VAT. Katalog ten nie obejmuje jednak paliw do silników spalinowych, co jest ważnym aspektem w analizie zmian legislacyjnych wprowadzanych w państwach objętych analizą.

W niniejszym artykule uwagę skupiono głównie na podstawowych paliwach do napędu silników spalinowych, takich jak benzyna, olej napędowy. Precyzyjne określenie rodzaju paliw jest kluczowe ze względu na różnice norm prawno-podatkowych wynikające z cech fizyko-chemicznych czy przeznaczenia produktów ropopochodnych. Należyte stosowanie przepisów UE gwarantują normy nomenklatury scalonej jako ustandaryzowany katalog towarów w Unii Europejskiej, sklasyfikowanych według stopnia przetworzenia<sup>18</sup>. W kontekście analizy benzyn silnikowych punktem odniesienia są produkty o kodach nomenklatury scalonej CN: 2710 12 45, 2710 12 49. Oleje napędowe są identyfikowane poprzez kody CN: 2710 19 43, 2710 20 11. Wyeliminowanie różnic w terminologii, która może wynikać również z kwestii językowych i translacyjnych, w sposób istotny wpływa na interpretacje prawne dotyczące paliw.

## Akcyza – analiza ogólna

Podatek akcyzowy to podatek konsumpcyjny, nakładany na określone towary zgodnie z przepisami krajowymi i unijnymi. Jego celem jest nie tylko

---

<sup>17</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2022 r., Nr 107, s. 1 z późn. zm.).

<sup>18</sup> M. Czermińska, *Wspólnotowy system celny i miejsce Polski w jego strukturach po akcesji do Unii Europejskiej. Bezpieczeństwo granicznego ruchu towarowego w UE*, „Bezpieczeństwo. Teoria i Praktyka” 2012, nr 4, s. 62.



generowanie dochodów budżetowych, ale również kontrola spożycia i zużycia dóbr. Kontrola państwa w przedmiocie popytu na wyroby akcyzowe uwzględnia również aspekty zdrowotne, zasoby czy ochronę środowiska. W odróżnieniu od VAT-u akcyza jest selektywna i dotyczy konkretnych produktów. Kluczowe jest również przeniesienie uregulowań akcyzowych na poziom europejski w kontekście tworzenia spójnego rynku wewnętrznego.

Podatek akcyzowy jest doliczany do ceny paliwa i podlega stawce zazwyczaj wyrażonej kwotowo, co różni go od procentowych stawek określających VAT. To sprawia, że cenowa zmienność towarów akcyzowych nie wpływa dynamicznie na wartość tego podatku. W przypadku akcyzy, podobnie jak w przypadku VAT-u, rzeczywisty i ekonomiczny ciężar podatku spoczywa na konsumentach, którzy w ujęciu formalnym nie są podatnikami. Państwa członkowskie mają swobodę w kształtowaniu polityki fiskalnej, jednak stawki podatkowe nie mogą być niższe niż określone w dyrektywie, co ma na celu utrzymanie uczciwej konkurencji. Przepisy dyrektywy akcyzowej nakazują podatek akcyzowy traktować łącznie z innymi podatkami lub opłatami obciążającymi omawiane paliwa.

Konsekwencją harmonizacji jest ujednoczenie stawek akcyzy na paliwa do silników spalinowych, objęte dyspozycją cytowanej dyrektywy. Kontekst rosnących globalnie cen pozostał, jak się okazuje, bez wpływu na stawki wyrobów akcyzowych objętych tą dyrektywą. Oznacza to, że w latach 2022–2023 nie zmieniły się stawki tego podatku na poziomie UE, a mimo to państwa członkowskie mogły je swobodnie obniżyć do granic wyznaczonych dyrektywą. Podatek ten mógł zatem być narzędziem walki z dynamicznym wzrostem cen.

Aby osiągnąć pożądane efekty na poziomie UE, kluczowe stało się ustanowienie adekwatnych ram prawnych, które zapewnią konsumentom na wewnętrznym rynku unijnym możliwie równe traktowanie. Podstawą harmonizacji podatku akcyzowego jest traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, który w art. 110–113 wyznacza cel, jakim jest konwergencja prawa podatkowego. Dążeniem regulacji akcyzowej, podobnie jak w przypadku dyrektywy VAT, było zapewnienie równych warunków konkurencji oraz efektywniejszego wykorzystania energii i zwiększeniu ochrony środowiska<sup>19</sup>. Efektem przepisów unijnych ma być eliminacja zakłóceń w konkurencji<sup>20</sup>. Szczegółowe regulacje dotyczące podatku akcyzowego zawarte są w dyrektywie 2003/96/WE. Zgodnie z art. 4 ust. 1 państwa członkowskie nie mogą ustalać stawek niższych niż te określone w dyrektywie, zwłaszcza dla paliw używanych do napędu silników spalinowych. Zakres produktów energetycznych objętych dyrektywą został

<sup>19</sup> C. Kosikowski, *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*, Warszawa 2014, s. 247.

<sup>20</sup> Szerzej: E. Sygut, *Harmonizacja podatku akcyzowego w warunkach jednolitego rynku europejskiego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 271, s. 232–242.

określony w art. 2 ust. 1, gdzie dla paliw ciekłych określono pewien zbiór wyrobów, choć nie zostały one wymienione w sposób wyczerpujący.

Przepisy dyrektywy nie nakładają bezpośrednich rozwiązań co do struktury podatku akcyzowego. Oznacza to, że państwa członkowskie mają swobodę w wyborze różnych modeli opodatkowania produktów akcyzowych, w tym paliw. Art. 4 ust. 2 wprowadza pojęcie „poziomu opodatkowania”, obejmującego czystą wartość akcyzy oraz wszelkie inne opłaty lub podatki ukryte w cenie w chwili przekazania do konsumpcji. Na etapie naliczania podatku akcyzowego wyłącza się z kalkulacji podatek od wartości dodanej (VAT), który obciąża dopiero podstawę opodatkowania obejmująca wartość netto paliwa, powiększoną właśnie o akcyzę i inne podatki lub opłaty. To daje państwom członkowskim elastyczność w formułowaniu polityki fiskalnej w tym obszarze, co jednocześnie sprawia, że podejścia państw członkowskich nie są jednolite.

Minimalną wartość podatku akcyzowego na paliwa obrazuje poniższa tabela. Wartości te pozostają niezienne od 1 stycznia 2010 r.

Tabela 1

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

Paliwa silnikowe	Minimalny poziom opodatkowania
Benzyna bezołowiowa, kody: CN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 i 2710 11 49 (w euro za 1000 l)	359
Olej gazowy, kody: CN 2710 19 41 do 2710 19 49 (w euro za 1000 l)	330

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 1 (tab. A) dyrektywy 2003/96/WE.

W związku z faktem, że jednostką rozliczenia w UE jest waluta euro, należy uwzględnić konieczność zastosowania kursu przeliczeniowego w przypadku państw spoza strefy euro. Określany jest on przez Komisję Europejską zgodnie z zasadami opisanymi w art. 13 ust. 1. Artykuł ten ustala zasady stosowane do przeliczenia kursu odniesienia i dotyczy całego roku kalendarzowego. Kurs wyznaczany jest na podstawie notowań Europejskiego Banku Centralnego z pierwszego dnia roboczego października roku poprzedniego. W rezultacie kurs stosowany do obliczeń wysokości stawek podatku akcyzowego zazwyczaj ulega corocznym zmianom, chyba że zmiany są na tyle niewielkie, tzn. nie przekraczają 5% lub 5 euro (art. 13 ust. 2). W takim przypadku państwa członkowskie mają możliwość utrzymania wartości „poziomu opodatkowania”, obowiązujących w czasie rocznej waloryzacji przewidzianej w art. 13 ust. 1. Zatem, opisując zjawiska towarzyszące polityce podatkowej obu analizowanych państw, należy uwzględnić i tę zmienną.



## Akcyza, budowa podatku i zmiany legislacyjne na przykładzie Polski

W związku przepisami dyrektywy 2003/96/WE, określając wartość podatku akcyzowego, w przypadku Polski należy odnosić się do referencyjnego kursu walutowego właściwego dla każdego z objętych badaniem lat. Kursy te opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej i wynosiły odpowiednio 4,5826<sup>21</sup> w 2022 r. oraz 4,8320<sup>22</sup> w 2023 r. Stosując kurs referencyjny i mnożąc go przez wartości z tabeli, wartość minimalna akcyzy w przypadku benzyn powinna wynosić w 2022 r. nie mniej niż 1645,15 zł, a olejów napędowych – nie mniej niż 1512,26 zł. W roku 2023 r. akcyza na benzyny wyniosła 1734,69 zł, a akcyza na oleje napędowe – 1594,56 zł.

Należy podkreślić i przypomnieć jednak fakt, że unijny reżim prawny nakazuje stosowanie dyspozycji przepisu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2003/96/WE o „poziomie opodatkowania”, czyli wartość „czystego” podatku akcyzowego, zsumować z innymi instrumentami podatkowymi, czy parapodatkowymi, z wyłączeniem podatku VAT. W wypadku Polskiego systemu opodatkowania paliw do „poziomu opodatkowania” zaliczyć należy opłatę emisyjną oraz opłatę paliwową, której charakter jest dyskusyjny i – jak zauważa Krzysztof Lasiński-Sulecki – była przedmiotem wielu orzeczeń krajowych sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej jako TSUE) w zakresie celów, którym opłaty paliwowe stosowane w różnych państwach członkowskich mogą służyć. W tym wątku warto zapoznać się np. z wyrokiem TSUE w sprawie C-437/97<sup>23</sup>, definiującym istotę opłaty paliwowej. Opłata ta była również kanwą orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt I GSK 583/10<sup>24</sup>, w którym potwierdzono szczególny i celowy charakter opłaty paliwowej, co zaś determinuje w świetle unijnych przepisów konieczność łącznego naliczania akcyzy wraz z tą opłatą<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> Informacje instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej, Komisja Europejska – Stopa procentowa stosowana przez Europejski Bank Centralny do podstawowych operacji refinansujących (1): 0,00% na dzień 1 października 2021 r. Kursy walutowe euro (2) 1 października 2021 r. (2021/C 400/02).

<sup>22</sup> Informacje instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej, Komisja Europejska – Stopa procentowa stosowana przez Europejski Bank Centralny do podstawowych operacji refinansujących (1): 0,50% na dzień 1 października 2022 r. Kursy walutowe euro (2) 3 października 2022 r. (2022/C 381/04).

<sup>23</sup> Wyrok TSUE z 9 marca 2000 r. w sprawie *Evangelischer Krankenhausverein Wien v. Abgabenberufungskommission Wien I Wein & CO. HandelsgesmbH, dawniej Ikera Warenhandelsgesellschaft MBH v. Oberösterreichische Landesregierung*, skarga nr C-437/97, ECR 2000, Nr 3, poz. I-1157.

<sup>24</sup> Wyrok NSA z 2 sierpnia 2011 r., sygn. akt I GSK 583/10, Lex nr 1095688.

<sup>25</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Opłata paliwowa – próba oceny zgodności z prawem Unii Europejskiej*, [w:] T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, Warszawa 2014, s. 127, 131.

Stawki opłaty paliwowej określane są ustawie<sup>26</sup> lub w obwieszczeniu na mocy upoważnienia udzielonego ministrowi właściwemu ds. transportu (art. 37m ust. 4 ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym). Stawka opłaty paliwowej w 2022 r. wynosiła: 152,61 zł za 1000 l (benzyny silnikowe) i 329,12 zł za 1000 l (oleje napędowe)<sup>27</sup>. Z kolei w roku 2023 stawki wzrosły i wyniosły: 172,91 zł za 1000 l benzyn silnikowych i 372,90 zł za 1000 l olejów napędowych<sup>28</sup>. Ponadto do ceny netto wymienionych paliw doliczać należy opłatę emisyjną wynoszącą 80 zł/1000 l<sup>29</sup>. Opłata ta ma niewielki wpływ na cenę końcową i podobnie jak opłata drogowa czasem bywa pomijana w rozważaniach. Stawki akcyzy na paliwa w latach 2022 i 2023 wynosiły odpowiednio: w roku 2022: benzyny silnikowe – 1413 zł/1000 l<sup>30</sup> i oleje napędowe – 1104 zł/1000 l<sup>31</sup>, a w 2023 r.: benzyny silnikowe – 1529 zł/1000 l<sup>32</sup> i oleje napędowe – 1160 zł/1000 l<sup>33</sup>.

Poziom opodatkowania paliw zgodnie z dyrektywą 2003/96/WE w przypadku Polski można opisać wzorem:

$$\text{akcyza} + \text{opłata paliwowa} + \text{opłata emisyjna} = \text{poziom opodatkowania}$$

Efektem obliczeń będą wartości – dla roku 2022: benzyny silnikowe – 1645,61 zł/1000 l i oleje napędowe – 1513,12 zł/1000 l; dla roku 2023: benzyny silnikowe – 1781,91 zł/1000 l i oleje napędowe – 1612,90 zł/1000 l.

Porównanie stawek określonych przez dyrektywę przy zastosowaniu kursu referencyjnego do stawek akcyzy wraz z doliczonymi opłatami towarzyszącymi pozwala jednoznacznie stwierdzić, że mimo trudnego gospodarczo okresu polski ustawodawca ustanawiał stawki w poszanowaniu poziomu wyznaczonego przez dyrektywę. Widać jednak, że w 2023 r. (w porównaniu do

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 659).

<sup>27</sup> Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19.

<sup>28</sup> Obwieszczenie Ministra Infrastruktury z dnia 20 grudnia 2022 r. w sprawie wysokości stawki opłaty paliwowej na rok 2023 (M.P. z 2022 r., poz. 1274).

<sup>29</sup> Art. 321f ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1973 z późn. zm.).

<sup>30</sup> Zgodnie z art. 164a ust. 2, dodanym ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 2349), w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 maja 2022 r. stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2, wynosi 1413 zł/1000 l.

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 164a ust. 2, dodanym ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 2349), w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 maja 2022 r. stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6, wynosi 1104 zł/1000 l.

<sup>32</sup> Zgodnie z art. 164a ust. 2, dodanym ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 2349), w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 lipca 2022 r. stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2, wynosi 1413 zł/1000 l.

<sup>33</sup> Zgodnie z art. 164a ust. 2, dodanym ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 2349), w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 lipca 2022 r. stawka akcyzy, o której mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6, wynosi 1104 zł/1000 l.

roku 2022) różnica między minimalnym poziomem opodatkowania wynikającym z dyrektywy a obowiązującymi w Polsce stawkami oddaliły się od siebie. Różnica rzeczonych wartości w 2022 r. w wypadku obu rodzajów paliw nie przekroczyła 1 zł/1000 l. Oznacza to, że przekalkulowane przez Ministerstwo Finansów stawki mieściły się na granicy legalności w odniesieniu do dyrektywy. W roku 2023 sytuacja wyglądała już inaczej i owa różnica w przypadku benzyn silnikowych wynosiła ok. 47 zł/1000 l, a olejów silnikowych ok. 18 zł/1000 l.

Podsumowując wątek akcyzy na paliwa, w przypadku Polski widać, że w trudnym gospodarczo okresie podatek ten był istotnym elementem walki z rosnącymi cenami, choć jego waga spadła wraz z upływem czasu.

### Akcyza, budowa podatku i zmiany legislacyjne na przykładzie Niemiec

Opodatkowanie obrotu paliwami na terytorium Niemiec, podobnie jak w przypadku Polski, obejmuje podatek akcyzowy oraz oczywiście podatek VAT. Ze względów faktograficznych należy zauważyć, że w sensie formalnym podatek akcyzowy na gruncie niemieckich aktów prawnych nazywany jest podatkiem energetycznym i uregulowany jest na mocy ustawy *EnergieSteuerGesetz* (dalej jako *EnergieStG*)<sup>34</sup>. Okres poddany analizie w niniejszym artykule, podobnie jak w przypadku Polski, był okresem wyjątkowym i trudnym, który wymusił legislacyjne zmiany również w zakresie podatków zawartych w cenach najpopularniejszych paliw. Zgodnie z przywołaną *EnergieStG* (§ 2 ust. 1 pkt 1B i 4B) stawki standardowe podatku energetycznego (akcyzy) dla benzyn silnikowych i olejów napędowych objętych tymi samymi podpozycjami nomenklatury scalonej co w przypadku Polski wynoszą odpowiednio 654,50 EUR/1000 l (benzyny) oraz 470,40 EUR/1000 l (olej napędowy). Przykładając stawki przyjęte przez niemiecki parlament do stawek określonych dyrektywą energetyczną, widać wyraźną różnicę między nimi. Niemniej jednak trzeba odnotować fakt, że rok 2022 naznaczony był pewnym krótkim odstępstwem od przywołanych stawek, bowiem w maju 2022 r. Bundestag przyjął zmiany w *EnergieStG*, wprowadzając obniżone stawki podatku energetycznego od 1 czerwca 2022 r. do 31 sierpnia 2022 r., ustanawiając je na poziomie minimów dopuszczonych przez dyrektywę<sup>35</sup>. Oznaczało to spadek do 359 EUR/1000 l benzyny i 330 EUR/1000 l oleju napędowego<sup>36</sup>. Takie narzędzie walki z rosnącymi cenami wprowadzicie było wsparte przez inne rozwiązania pomocowe, ale jako takie nie zostało przedłużone po upływie 31 sierpnia 2022 r., ergo stawki

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 2006 r. o podatku od energii (BGBl. I s. 1534 z późn.zm.).

<sup>35</sup> K. Rietzler, *Vorübergehende Energiesteuersenkung klima-und verteilungspolitisch fragwürdig*, „IMK Policy Brief” 2022, nr 122, s. 2.

<sup>36</sup> § 68 ust. 1 pkt 1 i 2 *EnergieStG*.

wróciły do pierwotnego poziomu. Inaczej niż miało to miejsce w przypadku polskich rozwiązań antyinflacyjnych rysuje się kwestia reguł zawartych w dyrektywie dotyczących „poziomu opodatkowania”, bowiem niemiecki ustawodawca standardowo w cenie pali ukrył również inne instrumenty o charakterze podatkowym czy parapodatkowym. Przywołać tu należy składkę na rzecz Stowarzyszenia Przechowywania Zapasów Ropy Naftowej<sup>37</sup> (EBV), która wynosi 27 EUR/1000 l benzyny oraz 30 EUR/1000 l oleju napędowego<sup>38</sup>. Ponadto w 2021 r. na terytorium Niemiec wprowadzono podatek od wyemitowanego CO<sub>2</sub><sup>39</sup>, który również jest wliczony do ceny paliw. Zgodnie z ustawą o krajowym handlu uprawnieniami do emisji paliw<sup>40</sup> w latach 2022–2023 wynosił ok. 85 EUR/1000 l w przypadku benzyn<sup>41</sup> oraz ok. 95 EUR/1000 l w przypadku olejów napędowych<sup>42</sup>. Jednak w odróżnieniu od polskiego rozwiązania, w którym właściwy unijny minimalny „poziomu opodatkowania” oznaczał połączenie akcyzy i dodatkowych opłat, w przypadku niemieckiego rozwiązania do takiego połączenia nie doszło. To sprawiło, że polityka polskiego ustawodawcy maksymalnie zbliżała wartość instrumentów podatkowych (z wyłączeniem VAT-u) do dopuszczalnego minimum. W przypadku polityki niemieckiego ustawodawcy, łącząc instrumenty stanowiące „poziom opodatkowania”, mogły być realnie niższe o równowartość podatku od CO<sub>2</sub> oraz opłaty za przechowanie.

Różnice obu rozwiązań zobrazować można poniższymi wzorami:

#### Model polski

akcyza + opłata paliwowa + opłata emisyjna  $\approx$  359 EUR/1000 l / 330 EUR/1000 l

#### Model niemiecki

akcyza (359 EUR/1000 l / 330 EUR/1000 l) + podatek CO<sub>2</sub> (85 EUR/1000 l / 95 EUR/1000 l) + opłata za przechowywanie (27 EUR/1000 l / 30 EUR/1000 l)  
 $\approx$  471 EUR/1000 l / 455 EUR/1000 l

Podsumowując i porównując poziom opodatkowania paliw sprzedawanych na terytorium Niemiec i Polski, widać wyraźnie dużo bardziej restrykcyjne podejście niemieckiego ustawodawcy do wykorzystywania instrumentów podatkowych jako narzędzi walki z wysoką inflacją. W przypadku Polski wartość

<sup>37</sup> Z niem. *Der Erdölbevorratungsverband* (EBV).

<sup>38</sup> Federalne Stowarzyszenie Niezależnych Stacji Benzynowych e.V. (BFT), *Struktura cen benzyny/diesla*, <https://www.bft.de/daten-und-fakten/benzinpreis-zusammensetzung> (data dostępu: 15.10.2023).

<sup>39</sup> Według obliczeń naukowych spalanie 1 l benzyny powoduje uwolnienie ok. 2,4 kg CO<sub>2</sub>, a 1 l oleju napędowego – ok. 2,68 kg CO<sub>2</sub>.

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 12 grudnia 2019 r. o krajowym handlu uprawnieniami do emisji paliw (BGBl. I s. 2728 z późn.zm.).

<sup>41</sup> *CO<sub>2</sub>-Steuer: Was der Anstieg für Autofahrer bedeutet*, <https://www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/auto-kaufen-verkaufen/kfz-steuer/co2-steuer/> (data dostępu: 3.11.2023).

<sup>42</sup> *Sprit könnte so billig sein*, <https://www.auto-motor-und-sport.de/verkehr/zusammensetzung-benzin-und-diesel-preise/> (data dostępu: 3.11.2023).

poziomu opodatkowania oscylowała na granicy dopuszczalności zgodnie z normami dyrektywy, a w przypadku regulacji niemieckich do osiągnięcia minimalnych dopuszczalnych poziomów brakowało w zależności od rodzaju paliwa od ok. 112 EUR/1000 l (benzyny) do ok. 125 EUR/1000 l (olej napędowy). Oznacza to, że ustępstwa podatkowe względem polskiego podatnika były dużo większe i *de facto* maksymalne. Niemiecki ustawodawca był w tym samym czasie dużo bardziej powściągliwy w stosowaniu obniżek.

## VAT – budowa podatku i zmiany legislacyjne

Istotą podatku VAT jest jego powszechność i wymagalność od każdej transakcji, aż do momentu sprzedaży końcowemu odbiorcy detalicznemu, zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Zasadniczy katalog transakcji objętych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej zawarto w art. 2 dyrektywy. Obejmuje on:

- odpłatną dostawę towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika,
- odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika,
- import towarów.

Zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej państwa członkowskie zobowiązane są do stosowania stawki tego podatku nie niższej niż 15%. Każde państwo członkowskie może określić stawkę jako procent podstawy opodatkowania<sup>43</sup>. Przepisy analizowanej dyrektywy pozwalają państwom stosować preferencyjne stawki na nośniki energii nie niższej niż 5 %<sup>44</sup>, jednak wśród tych nośników nie ujęto paliw do silników spalinowych, co ma istotny wpływ na zakres analiz podjętych w niniejszym artykule. Stawki VAT-u w zakresie tych paliw nie zostały również objęte obniżką na skutek wprowadzenia dyrektywy Rady UE 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektywy 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej. Oznaczało to i wciąż oznacza brak formalnych możliwości stosowania preferencyjnej stawki VAT dla tego rodzaju towarów. Zatem każde państwo członkowskie w przedmiocie sprzedaży paliw objętych podpozycjami CN określonymi na wstępie niniejszego artykułu zobowiązane jest stosować zadeklarowaną stawkę podstawową.

<sup>43</sup> Art. 96 i 97 dyrektywy VAT.

<sup>44</sup> Art. 102 dyrektywy VAT.

Ustalenie, na podstawie dyrektyw WE/UE, zasad opodatkowania paliw do silników spalinowych prowadzi do konieczności ustalenia stawek podstawowych podatku VAT, bo to właśnie stawki podstawowe mają zastosowanie do paliw silnikowych. Przy tej okazji warto wskazać na fakt, że w przypadku obu państw ostatnie lata były obiektem zmian, w tym również zmian stawek podstawowych.

Podstawowa stawka tego podatku w Polsce, zgodnie z art. 41. ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1, art. 146aa ust 1 pkt 1 oraz art. 146ea pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (ustawa VAT)<sup>45</sup>, wynosi 22%, choć w gruncie rzeczy okresowo podniesiona do 23% ustawami z dnia 26 listopada 2010 r.<sup>46</sup>, z dnia 8 listopada 2013 r.<sup>47</sup>, z dnia 1 grudnia 2016 r.<sup>48</sup> i z dnia 22 listopada 2018 r.<sup>49</sup> Taki stan prawny i faktyczny funkcjonuje zatem od roku budżetowego 2011. Choć ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. wprowadziła automatyczny mechanizm przywracający stawkę 22% w przypadku obniżenia się państwowego długu publicznego „netto” do poniżej 43% w relacji do PKB, to w rzeczywistości taki stan jeszcze nie zaistniał. Objęty badaniem okres, tj. lata 2022 i 2023, z powodów wymienionych na wstępie publikacji, stanowił niewątpliwie okres trudny, wymagający szeregu zmian legislacyjnych o dynamicznym i interwencyjnym charakterze, efektem czego była nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 13 stycznia 2022 r.<sup>50</sup> Art. 1 ust. 2 ustawy nowelizującej wprowadził do nowelizowanej ustawy art. 146dc, zgodnie z którym na czas od dnia 1 lutego 2022 r. do dnia 31 lipca 2022 r. dla benzyn silnikowych (CN 2710 12 45 lub 2710 12 49) oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, oraz olejów napędowych (CN 2710 19 43 i 2710 20 11) oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, stawka podatku wynosiła 8%. Rozwiązanie, którego celem było przeciwdziałanie skutkom nadmiernej inflacji, może podlegać ocenie zarówno co do skutków ekonomicznych, jak i prawnych. O ile skutki ekonomiczne oraz ich ocena może być różna i niejednoznaczna, to skutki prawne nie pozostawiają dużej swobody ocennej. Przyjęte przez polskiego ustawodawcę rozwiązania mogą być w zasadzie oce-

<sup>45</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1570 z późn. zm.).

<sup>46</sup> Art. 19 pkt 5 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. Nr 238, poz. 1578 z późn. zm.) – ustawa uchylona.

<sup>47</sup> Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1608) – akt jednorazowy.

<sup>48</sup> Art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024).

<sup>49</sup> Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2392 z późn. zm.) – akt jednorazowy.

<sup>50</sup> Ustawa z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 196).



nione jedynie w sposób negatywny i nie zasługują na aprobatę. Powodem krytycznej oceny są rozwiązania łamiące normy wynikające z przepisów unijnych, a konkretniej mowa tu o cytowanej już wcześniej dyrektywy VAT oraz załączniku III, który określa wykaz towarów, których obrót może zostać objęty stawką obniżoną<sup>51</sup>, tj. niższą niż 15%. W wykazie tym nie znajdują się paliwa, których kody CN zostały wyszczególnione we wstępie. Dla takiego rozwiązania nie znajdziemy również podstawy prawnej w nowelizacji dyrektywy VAT z dnia 5 kwietnia 2022 r.<sup>52</sup> Czy oznacza to zatem, że projekt zmian wniesiony przez grupę posłów drukiem nr 1905 z dnia 11 stycznia 2022 r. projektował zmiany niezgodne z unijnym prawodawstwem? W istocie rzeczy tak należy interpretować ten stan. Na sprzeczność z unijnymi normami w opinii do projektu ustawy wskazało również Biuro Analiz Sejmowych w piśmie o sygn. BAS-WASiE/WAPEiM-31/22, w którym w części III akapit 5 konkluzja przedmiotowych zmian została wprost uznana za niezgodną prawem UE.

Tezę o braku podstawy prawnej do wprowadzenia rzeczonyj zmiany potwierdza również stanowisko Ministerstwa Finansów. W toku prowadzonych badań do Ministerstwa Finansów zostało skierowane zapytanie o dopuszczalność analizowanych w tej części zmian, a odpowiedź wydana przez ministerstwo w dwóch pismach jedynie potwierdza ten stan rzeczy. Jednocześnie ministerstwo wskazało na dialog, który się toczył między Ministrem Finansów a Komisją Europejską, oraz na absolutnie wyjątkowy, krótkotrwały charakter zmian, do czasu opracowania przez państwo członkowskie innych instrumentów osłonowych dla konsumentów. Bez względu na aprobatę czy też jej brak ze strony Komisji Europejskiej rozwiązania zastosowane przez polskiego ustawodawcę naruszały zasady równej konkurencji obowiązujące na gruncie prawodawstwa unijnego. Stan ten był nie tylko potencjalny i hipotetyczny, ale rzeczywisty, bowiem powszechne było zjawisko „paliwowej turystyki” obywateli Niemiec i Czech, którzy przekraczali granice tylko po to, aby zatankować dużo tańsze paliwa na polskich stacjach<sup>53</sup>. Przepis art. 146dc ustawy VAT był jeszcze dwukrotnie nowelizowany w 2022 r. – po raz pierwszy art. 53 ustawy z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom<sup>54</sup>, dzięki któremu okres obowiązywania obniżonej stawki został przedłużony do 31 października 2022 r., a następnie do 31 grudnia 2022 r. wraz z art. 9 ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych

<sup>51</sup> Zgodnie z art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT.

<sup>52</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektywy 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej.

<sup>53</sup> M. Madejski, *Niemcy „na tarczy” jadą do Polski po paliwo*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ceny-paliw-niemcy-coraz-czesniej-tankuja-w-polsce/4ebhn9w> (data dostępu: 25.09.2023).

<sup>54</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 414 z późn. zm.).

innych ustaw<sup>55</sup>. Koniec roku przyniósł kres stosowaniu obniżek na paliwa silnikowe przez polski rząd. Komisja Europejska, jak poinformował Wiceminister Finansów Piotr Patkowski, wezwała Polskę do usunięcia naruszających prawo unijne przepisów jako godzących w zasady wspólnego rynku. To z kolei naraziłoby Polskę na wszczęcie przed Trybunałem Sprawiedliwości UE procedury naruszeniowej<sup>56</sup>.

W przypadku Niemiec polityka w zakresie stawek podatku VAT (w sensie formalnym – podatku od sprzedaży) wynosi 19%<sup>57</sup>. Ostatnia dekada nie obfitowała w liczne zmiany stawek tego podatku. Jediną zmianą, którą można odnotować, była okresowa obniżka w drugiej połowie 2020 r.<sup>58</sup>, dzięki której podstawowa stawka tego podatku spadła do 16%, po czym od początku roku 2021 wróciła ponownie do 19%, natomiast okres objęty badaniem to regularna stawka 19%. Oznacza to, że podobnie jak w przypadku podatku akcyzowego, tak i w przypadku VAT-u polski ustawodawca okazał się dużo liberalny w zakresie polityki, nawet kosztem ryzyka naruszenia regulacji unijnych i ewentualnych konsekwencji tych naruszeń. Oznacza to, że w latach 2022–2023 niemiecki ustawodawca nie podjął kroków ukierunkowanych na obniżenie stawek podatku VAT. Niemniej jednak zdecydowanie trzeba zwrócić uwagę na fakt obniżki podatku energetycznego, który zsumowany z innymi składnikami ceny detalicznej paliw sprawia, że podstawa opodatkowania ulega obniżeniu, a zatem i wartość podatku VAT naliczonego od niższej podstawy opodatkowania powoduje, że wartość nominalna tego podatku staje się automatycznie niższa.

## Podsumowanie

Celem opracowania była analiza i porównanie instrumentów podatkowych wykorzystywanych przez polskiego i niemieckiego ustawodawcę w przedmiocie obrotu paliwami. Pierwszy wniosek, jaki można wysnuć na podstawie zmian legislacyjnych w obu państwach, to fakt, że podejścia tych państw były w istocie zróżnicowane. Oczywiście jest, że kumulacja różnych podatków

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180 z późn. zm.).

<sup>56</sup> M. Siudaj, *Patkowski: utrzymanie niższych stawek VAT na paliwo mogłoby oznaczać wszczęcie procedury naruszeniowej przeciwko Polsce*, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1502092%2Cpatkowski-utrzymanie-nizszych-stawek-vat-na-paliwo-mogloby-oznaczac> (data dostępu: 8.10.2023).

<sup>57</sup> § 12 ust. 1 ustawy o podatku od sprzedaży w brzmieniu obwieszczenia z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. I s. 386), ostatnio zmieniona art. 18 ustawy z dnia 11 grudnia 2023 r. (BGBl. 2023 I nr 354).

<sup>58</sup> Art. 3. ust. 3 drugiej ustawy z dnia 30 czerwca 2020 r. wdrażającej środki pomocy podatkowej w celu poradzenia sobie z kryzysem koronawirusa (druga ustawa o pomocy podatkowej w związku z pandemią koronawirusa) (BGBl. I s. 1512).

i podobnych w skutku opłat prowadzi do obciążenia konsumenta, co w przypadku paliw odpowiada nawet kilkudziesięciu procentom ceny detalicznej<sup>59</sup>. Polityka podatkowa polskiego ustawodawcy okazała się dużo bardziej korzystna i przychylniejsza dla podatników jako ogółu, kosztem stanu finansów publicznych okupionego zwiększonym deficytem budżetowym, co potwierdza statystyka Eurostatu, z której wynika, że w badanym okresie oraz tuż przed nim deficyt budżetowy Republiki Federalnej Niemiec wynosił 4,3% PKB w 2020 r., 3,6% PKB w 2021 r., 2,5% PKB w 2022 r. Tymczasem w przypadku Polski było to odpowiednio 6,9% PKB (2020), 1,8% PKB (2021) i 3,7% (2022)<sup>60</sup>, co oznacza, że jeśli chodzi o Polskę bezpośrednią konsekwencją było zwiększenie się deficytu budżetowego w 2022 r. Rysuje się również jednoznaczny trend spadkowy w przypadku Niemiec oraz rozchwianie bilansu budżetu państwa w przypadku Polski.

Obniżka podatku akcyzowego *vel* energetycznego w Polsce okazała się dużo bardziej okazała i w zasadzie zrównywała się z minimalnym dopuszczalnym poziomem opodatkowania określone w przepisach dyrektyw UE. W przypadku podatku VAT polska polityka podatkowa również okazała się bardziej korzystna dla podatników, bowiem podatek ten z obowiązującej 23-procentowej stawki został obniżony do 8%, naruszając *de facto* przepisy dyrektywy VAT. Również czas, na jaki wprowadzano obniżki w przypadku Polski, był zdecydowanie dłuższy, bowiem niskie stawki akcyzy wciąż obowiązują, a obniżka VAT-u objęła w praktyce cały rok 2022, podczas gdy rozwiązania niemieckie ograniczyły się jedynie do 3-miesięcznej obniżki akcyzy w okresie wakacyjnym, a VAT pozostał bez zmian.

Niewątpliwie należy zauważyć i docenić fakt, że legislatorzy obu państw podjęli interwencje ukierunkowane na ochronę swoich społeczeństw przed skutkami intensywnie rosnących cen w różnych sektorach gospodarek, w tym również na rynku paliw. Różna jednak była determinacja władz i ustępstwa podatkowe. Republika Federalna Niemiec postrzegana jest zazwyczaj jako państwo powściągliwe i zdyscyplinowane, co w odniesieniu do polityki finansowej teza ta jest uzasadniona. Tym samym skala niemieckiej interwencji była niewspółmierna do kroków podjętych przez polskiego odpowiednika.

---

<sup>59</sup> D. Fichte, J. Lemmer, *Steuer auf die Steuer. Mehrbelastungen durch Steuerkumulation begrenzen*, „DSi Kompakt, Berlin” 2016, nr 23, s. 2–3.

<sup>60</sup> Eurostat, *Euro area government deficit at 3.6% and EU at 3.3% of GDP*, <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-euro-indicators/w/2-23102023-AP> (data dostępu: 3.11.2023).

## Wykaz literatury

- Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998.
- Czermińska M., *Wspólnotowy system celny i miejsce Polski w jego strukturach po akcesji do Unii Europejskiej. Bezpieczeństwo granicznego ruchu towarowego w UE*, „Bezpieczeństwo. Teoria i Praktyka” 2012, nr 4.
- Fichte D., Lemmer K., *Steuer auf die Steuer. Mehrbelastungen durch Steuerkumulati-on begrenzen*, „DSi Kompakt, Berlin” 2016, nr 23.
- Jeleńska A., *Istota harmonizacji podatkowej*, „Toruńskie Roczniki Podatkowe” 2013.
- Kosikowski C., *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Lasiński-Sulecki K., *Oplata paliwowa – próba oceny zgodności z prawem Unii Europejskiej*, [w:] T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Lipniewicz R., *Prawo podatkowe – zarys wykładu*, PWSZ, Legnica 2011.
- Madejski M., *Niemcy „na tarczy” jadą do Polski po paliwo*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ceny-paliw-niemcy-coraz-czesciej-tankuja-w-polsce/4ebhn9w>.
- Mioduszeowski M., Mudrecki A., *Międzynarodowa Konferencja Naukowa pt. „Harmonizacja podatku VAT w Unii Europejskiej – terażniejszość i przyszłość”*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 9.
- Oręziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, WSKiP, Warszawa 2007.
- Rietzler K., *Vorübergehende Energiesteuersenkung klima-und verteilungspolitisch fragwürdig*, „IMK Policy Brief” 2022, nr 122.
- Siudaj M., *Patkowski: utrzymanie niższych stawek VAT na paliwo mogłoby oznaczać wszczęcie procedury naruszeniowej przeciwko Polsce*, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1502092%2Cpatkowski-utrzymanie-nizszych-stawek-vat-na-paliwo-mogloby-oznaczać>.
- Sygut E., *Harmonizacja podatku akcyzowego w warunkach jednolitego rynku europejskiego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 271.

## Summary

### Tax policy in the field of retail sales of fuels on the example of Poland and Germany during the period of increased inflation in 2022–2023

**Keywords:** EU law, tax policy, fuel prices, excise duty, VAT.

Faced with a global increase in the price of energy carriers in 2021–2022, European Union Member States have begun implementing a series of unilateral fiscal measures to support households and businesses. The article analyzes and compares the tax instruments used in Poland and Germany for fuel trading in 2022–2023. The aim is to assess whether both countries have used

taxes as tools to mitigate the effects of the global price rise and how it was done and to confirm the thesis that the Polish legislature has reacted more strongly to the problem of rising prices. The analysis covers existing tax regulations, including excise tax, value-added tax and, to a lesser extent, other tributes, such as road tax, environmental fee, EBV contribution and CO<sub>2</sub> tax. The focus was on the two most popular types of fuel: unleaded motor gasoline and diesel fuel. The scale of fiscal intervention in Poland and Germany, its impact on fuel prices and the consequences for the state budget are compared. The article emphasizes that both countries have taken measures to protect their societies from the effects of rising fuel prices, but they differ in scale and character. Poland opted for a more interventionist fiscal policy, reducing tax rates for a longer period, which had a greater impact on fuel prices for consumers but also led to an increase in the budget deficit. Germany has shown more restraint in fiscal intervention, limiting itself to short-term excise tax reductions. The differences in the two countries' approaches can be explained by various factors, such as the state of public finances, the level of inflation, the structure of the economy and political preferences. The legal-comparative analysis shows that Poland has made greater use of tax instruments to mitigate the effects of the crisis, even at the expense of violating EU directives, which can be seen as a pro-consumer and pro-social measure. However, the long-term fiscal consequences of such policies should also be considered. The article can make a valuable contribution to the discussion of the role of fiscal policy in mitigating the effects of economic crises.

