DOI: 10.31648/sp.7956

Szymon Kisiel
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
ORCID: 0000-0003-0919-9653
szymon.kisiel@uwm.edu.pl

Analiza prawno-porównawcza opodatkowania paliw w Polsce i w Republice Czeskiej z uwzględnieniem zmian antyinflacyjnych w latach 2021–2022

Wstęp

W niniejszym opracowaniu przedmiotem analizy jest model naliczania podatku akcyzowego oraz towarzyszących mu innych opłat i podatków doliczanych do cen paliw na przykładzie dwóch państw członkowskich. Do badań, poza rozwiązaniami zastosowanymi w Polsce, wybrano również regulacje Republice Czeskiej. Celem badań jest wykazanie różnić oraz podobieństw w obu przypadkach, co w dalszej kolejności ma pozwolić na wyciągnięcie ewentualnych wniosków *de lege ferenda*. Analizowany obszar obejmujący rynek paliw stał się na początku 2022 r. niezmiernie ważnym dla gospodarki sektorem. Konflikt zbrojny między Ukrainą i Rosją jest przyczyną podwyższonej inflacji we wszystkich państwach członkowskich UE, a zaburzenia w dostawach paliw i rozchwiane ceny surowców na światowych giełdach sprawiły, że ceny tych kluczowych towarów znacząco wzrosły. Negatywne skutki odczuły zarówno przedsiębiorstwa, jak i gospodarstwa domowe. Warto przy tym zwrócić również uwagę na to, że początek konfliktu zbrojnego nałożył się na koniec pandemii COVID-19. Poprawa sytuacji epidemicznej spowodowała ogólne zwiększenie konsumpcji, w tym również popyt na paliwa. Trudne doświadczenia wynikające z pandemii sprawiły, że modele realizacji polityki społeczno-gospodarczej zyskały nową energię. Odpowiedzią będą również zmiany w systemach podatkowych, a w szczególności w kwestii optymalnej struktury systemu podatkowego[1]. Duża dynamika wzrostu cen paliw ciekłych wykorzystywanych

[1] J. Zielińska, J. Sawulski, *Modele systemów podatkowych w państwach Unii Europejskiej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2022, t. 66, nr 1, s. 169.

w transporcie drogowym skłoniła szereg państw członkowskich do podjęcia kroków w kierunku zahamowania tego procesu i niedopuszczenia do powstania spirali inflacyjnej. Celem badań jest również ustalenie, czy rozwiązania stosowane w Polsce i w Republice Czeskiej są do siebie zbliżone, ewentualnie w jakim zakresie, a analizę poszerzono o elementy regulacji polityki antyinflacyjnej stosowanej w obu państwach. Na potrzeby badań wykorzystano typowe dla nauk prawnych metody badawcze, tj. metodę prawno-porównawczą, dogmatyczno-prawną i historyczno-prawną.

Istota podatku akcyzowego oraz rola dyrektyw UE

Podatek akcyzowy, podobnie jak podatek od wartości dodanej (dalej jako VAT) są czynnikami znacząco wpływającymi na ceny paliw. Nierzadko koszt podatków i para-podatków ukrytych w cenie paliwa stanowi połowę ceny detalicznej. Dla potrzeb tej publikacji szczególna uwaga zwrócona jest na najpopularniejsze paliwa służące do napędzania silników spalinowych, tzn. benzyn silnikowych, oleju napędowego oraz gazu LPG. Przy tej okazji niezbędne jest dokładne określenie rodzaju paliw, których dotyczyć będą analizowane rozwiązania. Jest to tym istotniejsze, że ze względów na prawno-porównawczy charakter publikacji wyeliminować należy wszelkie wątpliwości, czy dana regulacja dotyczy dokładnie tego samego produktu, bowiem wyroby ropopochodne, ze względu na swoje przeznaczenie czy cechy fizyko-chemiczne, mogą podlegać innym normom prawno-podatkowym. Ponadto sama terminologia w obszarze paliw bywa zróżnicowana. Dlatego na potrzeby badań wzięto paliwa oznaczone w ramach tzw. nomenklatury scalonej odpowiednimi kodami. Daje to gwarancję rzetelności porównań. Nomenklatura scalona stanowi standard klasyfikowania towarów dla celów obrotu handlowego w Unii Europejskiej. Standard ten został wprowadzony w drodze rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie wspólnej taryfy celnej[2]. Konsekwentnie zatem, prowadząc rozważania na temat benzyn silnikowych, na myśli należy mieć te, które kryją się pod kodami nomenklatury scalonej CN: 2710 12 31, 2710 12 41, 2710 12 45 czy 2710 12 29, olejów napędowych w zakresie CN: 2710 19 43–48, 2710 20 11–19 i gazów płynnych LPG oznaczonych kodami CN: 2711 12 11-2711 19 00. Problematyka typologii paliw, a nawet celów, dla których są wykorzystywane, stała się kanwą wielu orzeczeń sądów administracyjnych, co jednoznacznie podkreśla konieczność usystematyzowania obszaru analizy. Dla przykładu przytoczyć można wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego[3],

[2] Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie wspólnej taryfy celnej (Dz.U. L 256 z 7.09.1987).

[3] Wyrok NSA z 15 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 357/18, Lex nr 2604999.

uznający że paliwem silnikowym jest tylko takie paliwo, które służyć ma do napędu silnika spalinowego, nie zaś do innych celów. Idąc dalej w poszukiwaniu spraw rozpatrywanych przez sądy administracyjne w kontekście paliw, można natrafić na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który 22 czerwca 2017 r. orzekł o błędnej interpretacji organu podatkowego, jakoby benzyny lakiernicze czy ekstrakcyjne były przykładami benzyn silnikowych[4]. Kolejnym, w gruncie rzeczy podobnym orzeczeniem jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, gdzie sąd stanął po stronie podatnika, podkreślając bezprawność działań organu podatkowego. W tej sprawie organ błędnie zaklasyfikował paliwo jako wyrób energetyczny, mimo że w praktyce służyło ono w procesie wyrobu kosmetyków i nie było spalane w silnikach spalinowych[5]. Na podstawie przytoczonych orzeczeń można postawić tezę[6], że orzecznictwo krajowe jest spójne z tezą zawartą w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 lipca 2017 r., sprawa C-151/16, gdzie stwierdzono, iż organy podatkowe, dokonując interpretacji stanu, muszą kierować się celem i sposobem zużycia wyrobu paliwowego. Nie wystarczy zatem samo fizyko-chemiczne podobieństwo substancji, aby obciążyć podatnika akcyzą od paliw. Dogłębna analiza jest tym istotniejsza, że porównywane są rozwiązania prawne z dwóch państw, a zatem dochodzi tu jeszcze kwestia nazewnictwa i różnic wynikających z ewentualnej niedoskonałości tłumaczenia tekstów prawnych na język obcy. Już wstępny etap analiz potwierdza konieczność stosowania odniesień do kodów CN, ponieważ czeski ustawodawca w regulacjach dotyczących akcyzy, określając przedmiot opodatkowania, posługuje się pojęciem „oleje mineralne"[7]. Tymczasem polski ustawodawca nie klasyfikuje w gruncie rzeczy tych samych wyrobów w ten sam sposób. Różnorodność określeń mogłaby być w tej sytuacji kłopotliwa i z całą pewnością utrudniłaby odbiór i wnioskowania.

Podatek akcyzowy w swojej istocie jest podatkiem konsumpcyjnym nakładanym na niektóre określone w przepisach unijnych oraz krajowych towary. Jest selektywnym podatkiem obrotowym, którego celem jest, poza oczywistą rolą dochodów budżetowych (cel fiskalny), ograniczenie spożycia czy też zużycia pewnych dóbr (cel pozafiskalny). Przyczyn takiego ograniczania może być wiele, począwszy od aspektów zdrowotnych, przez wyczerpywalność zasobów, na kwestiach ochrony środowiska kończąc[8]. W literaturze funkcjonuje koncep-

---

[4] Wyrok WSA w Poznaniu z 22 czerwca 2017 r., sygn. akt III SA/Po 1227/16, Lex nr 2313701.

[5] Wyrok WSA w Łodzi z 19 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 716/17, Lex nr 2383868.

[6] Postawiona teza ma jedynie charakter roboczy i celem niniejszej publikacji nie jest jej udowodnienie lub obalenie.

[7] Art. 1 ust. 2 i 3 Zákon ze dne 26. září 2003 o spotřebních danych (ustawa z dnia 26 września 2003 r. w sprawie podatków akcyzowych), Zákon č 353/2003 Sb. (Dz.U. z 2003 r., Nr 353).

[8] Szerzej: Ł. Dubiński, *Podatek akcyzowy a ochrona środowiska (analiza prawna)*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2014, nr 68 – Opodatkowanie przedsiębiorstw, s. 81–89.

cja, głosząca że podstawowym celem pozafiskalnym podatku akcyzowego jest ograniczenie spożycia zazwyczaj szkodliwych dla zdrowia produktów, choć i tu nie brakuje zdań polemicznych[9].

Selektywny charakter akcyzy, w odróżnieniu od podatku VAT, podyktowany jest zazwyczaj faktem związanym z akumulacją zysku, czyli niskiego kosztu wytworzenia przy dużym przychodzie ze sprzedaży. Podstawą podatku akcyzowego jest obrót wybranymi towarami, a jego wartość doliczana jest do czystej ceny towaru[10]. Sam katalog towarów akcyzowych ma charakter zamknięty zarówno na poziomie unijnym, jak i krajowym[11].

Bezwzględnie nie można zapomnieć o fakcie członkostwa w Unii Europejskiej obu wymienionych we wstępie państw. Przeniesienie uregulowań akcyzowych na poziom europejski sprawia, że zyskują one kolejny wymiar. Poza wymienionymi celami fiskalnymi i pozafiskalnymi, instrumentarium podatkowe staje się również istotne z punktu widzenia konkurencji czy równości państw członkowskich. Proces europejskiej integracji gospodarczej zakłada stworzenie spójnego rynku wewnętrznego między państwami członkowskimi. W pewnym stopniu dotyczy to również podatków. W ślad za tym idą wspólne regulacje prawne, których celem jest określenie granicznych stawek podatkowych. Zjawisko takie określa się mianem harmonizacji. Jest to proces konieczny do zagwarantowania jednakowych, obiektywnych i uczciwych zasad konkurencji. W sferze podatkowej na obszarze Unii Europejskiej, poza podatkiem akcyzowym, harmonizacja obejmuje również podatek od towarów i usług[12]. Bez wątpienia podatki ukryte w cenie towarów są czynnikami cenotwórczymi, a dla zapewnienia wszystkim obywatelom UE równości na wspólnym rynku należałoby je upodobnić wzajemnie do siebie. Harmonizacja jest procesem skomplikowanym, który docelowo ma doprowadzić do ujednolicenia rozwiązań podatkowych[13].

Podatek akcyzowy w swej konstrukcji doliczany jest do ceny paliwa. Stawki określane są kwotowo w przeliczeniu na 1000 l (m^3) lub 1000 kg, inaczej niż ma to miejsce w przypadku podatku od towarów i usług. Taka konstrukcja sprawia, że zmienność cen surowców, z których wytwarzane są określone we wstępie paliwa, nie wpływa tak dynamicznie na ceny w sprzedaży detalicznej.

---

[9] E. Sygut, *Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2015, nr 403, s. 332–333.

[10] M. Lubaś, *Rola i znaczenie podatków jako jednego ze źródeł dochodów budżetu państwa*, „Finanse i Prawo Finansowe" 2019, t. 3, nr 23, s. 59.

[11] W. Potocki, *Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w świetle przepisów o podatku akcyzowym*, „Folia Iuridica Wratislaviensis" 2012, t. 1, nr 1, s. 139.

[12] D. Mączyński, *Akcyza w prawie Unii Europejskiej i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2008, t. 70, nr 3, s. 75.

[13] M. Piłatowski, *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2012, nr 52, s. 37.

Stałość stawki sprawia, że wzrost ceny towaru nie jest bazą do wzrostu wartości podatku ukrytego w cenie końcowej, gdyż ten jest *constans*, inaczej niż ma to miejsce w przypadku wspomnianego wcześniej VAT-u. Należy przy tym pamiętać o tym, że ta sama zasada obowiązuje przy taniejących surowcach, a w efekcie produktach końcowych. Procentowy charakter stawki podatkowej przy spadającej cenie produktu wzmagałby efekt spadku ceny detalicznej brutto. Doliczenie podatku akcyzowego do ceny wyrobu obciąża podatnika, ale tylko podatnika w ujęciu formalnym. Faktyczny, rzeczywisty i ekonomiczny ciężar podatku ponosi ostateczny odbiorca (konsument)[14]. Analiza wpływu podatku akcyzowego na budżet państwa polskiego dowodzi, że jest on drugim, po podatku od towarów i usług, dochodem podatkowym. Wpływy z tytułu akcyzy w ujęciu nominalnym rosną z roku na rok, a jego procentowy udział w dochodach zazwyczaj mieści się w przedziale 19–23%[15]. Podobnie rysuje się sytuacja dochodów podatkowych w Republice Czeskiej, gdzie również dominuje podatek VAT, akcyza jest na drugim miejscu, ale dysproporcja między dochodami z akcyzy i z podatków bezpośrednich (dochodowych) nie jest tak wyraźna jak w Polsce[16].

Kluczowe dla osiągnięcia efektów oczekiwanych na poziomie Unii Europejskiej jest stworzenie takich ram prawnych, które sprawią, że konsumenci na unijnym rynku wewnętrznym będą traktowani tak egalitarnie, jak to jest tylko możliwe. Punktem wyjścia w harmonizacji akcyzy jest traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w którym w art. 110–113 określono cel konwergencji prawa w zakresie podatków. Przepisy unijne mają przede wszystkim wyeliminować zakłócenia w konkurencji. Szczegółowe regulacje w zakresie podatku akcyzowego zawarte są w dyrektywie 2003/96/WE[17]. W art. 4 ust. 1 niniejszej dyrektywy postanawia się, że państwa członkowskie nie mogą stosować niższych niż określonych w dyrektywie stawek m.in. na paliwa służące do napędzania silników spalinowych. Zakres objętych dyrektywą produktów energetycznych określono w art. 2 ust. 1, przy czym w przedmiocie paliw ciekłych określono pewien zbiór wyrobów, nie wymieniając enumeratywnie wszystkich ich rodzajów.

Przepisy omawianej dyrektywy nie narzucają w sposób bezpośredni konstrukcji podatku akcyzowego, tzn. że dopuszcza się stosowanie przez państwa

---

[14] I. Mirek, *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 378.

[15] E. Małecka-Ziembińska, *Podatek akcyzowy w kontekście bezpieczeństwa finansowego państwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie" 2019, t. 20, cz. 1 – Holistyczne pośrednictwo finansowe, s. 171.

[16] T. Weiss, *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2021*, https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160 (data dostępu: 15.06.2022).

[17] Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283/51 z 31.10.2003).

członkowskie różnych modeli opodatkowania produktów akcyzowych, w tym paliw. Art. 4 ust. 2 wprowadza pojęcie „poziomu opodatkowania", na który składa się czysta wartość akcyzy oraz wszelkich innych opłat lub podatków ukrytych w cenie w momencie przekazania do konsumpcji. Jednak wyłącza się z tej kalkulacji podatek od wartości dodanej (w Polsce podatek od towarów i usług). Daje to państwom członkowskim swobodę w kształtowaniu polityki fiskalnej w tym zakresie, a zarazem sprawia, że te rozwiązania nie są jednorodne w obrębie UE.

Brak głębokiej ingerencji w model akcyzy, bo w gruncie rzeczy może to być szereg mini-podatków i opłat, nie oznacza jednak całkowitej swobody Państw Członkowskich. Dyrektywa 2003/96/WE określa minimalny poziom opodatkowania paliw silnikowych[18]. Wartości te pozostają niezmienne od 1 stycznia 2010 r. i wynoszą odpowiednio:

Tabela 1

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

Rodzaj paliwa	Cena w euro za 1000 l lub 1000 kg
Benzyna bezołowiowa (kody CN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 i 2710 11 49)	359
Olej gazowy (kody CN od 2710 19 41 do 2710 19 49)	330
Gaz płynny (kody CN od 2711 12 11 do 2711 19 00)	125

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

Należy dodać, że dla państw spoza strefy euro stosuje kurs przeliczeniowy określony przez Komisję Europejską w komunikacie[19]. Art. 13 ust. 1 określa zasady stosowane do przeliczenia kursu. Kurs odniesienia ustalany jest na cały rok kalendarzowy, a wyznaczany jest na podstawie notowań Europejskiego Banku Centralnego na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedniego. Zatem kurs stosowany do obliczania wartości stawek podatku akcyzowego, co do zasady, zmienia się corocznie, chyba że zmiany byłyby na tyle niewielkie, że nie przekraczałyby 5% lub 5 euro (art. 13 ust. 2). Wówczas państwa członkowskie mogą zachować kwoty opodatkowania obowiązujące w czasie rocznej waloryzacji przewidzianej w art. 13 ust. 1. Zgodnie z komunikatem Komisji Europejskiej opublikowanym 4 października 2021 r. kursy wymiany w przypadku waluty polskiej to 4,5826 zł za 1 euro, a waluty czeskiej to 25,309 koron czeskich za 1 euro.

[18] I. Mirek, *Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2018, nr 2, s. 74.

[19] Informacje instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej, Stopa procentowa stosowana przez Europejski Bank Centralny do podstawowych operacji refinansujących: 0,00% na dzień 1 października 2021 r. – Kursy walutowe euro (Dz.U. UE C 400/2 z 4.10.2021).

Akcyza na paliwa w Polsce

Historia podatku akcyzowego na ziemiach polskich sięga XV w. Jak łatwo przewidzieć, podatek ten był odpowiedzią na rosnące zapotrzebowanie skarbu państwa na środki finansowe, które w dużej mierze przeznaczane były na politykę zbrojeniową. Wprawdzie nazwa, z którą współcześnie mamy do czynienia, pojawiła się później, to istotę akcyzy odzwierciedlało czopowe. Była to opłata pobierana od zatyczek, którymi zabezpieczano beczki z różnymi alkoholami[20]. Współczesne odbicie podatku zawdzięczamy ustawie z 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym[21]. Wówczas akcyza powróciła do obrotu prawnego, po tym jak zastąpiła podatek obrotowy[22]. Przedmiotem podatku akcyzowego stały się wtedy również paliwa silnikowe. Rozwój struktur Wspólnoty Europejskiej sprawił, że konieczne było dostosowanie polskich norm prawno-podatkowych do europejskich standardów. Skutkiem tego było wejście w życie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym [23], by ostatecznie ustąpić miejsca obecnie obowiązującej ustawie z dnia 6 grudnia 2009 r.[24].

Podmiotem podatku akcyzowego (art. 13 ust. 1 u.p.a.) są osoby fizycznie, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą.

Przedmiotem podatku akcyzowego związanego z rynkiem paliw jest zgodnie z art. 8 u.p.a. m.in.: produkcja wyrobów akcyzowych, import wyrobów akcyzowych, oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie.

Jeżeli zaś chodzi o precyzyjne określenie towarów akcyzowych, polski ustawodawca wymienia je enumeratywnie w katalogu załączników do u.p.a. Na podstawie załącznika nr 1 do u.p.a. wyrobami akcyzowymi określa się towary oznaczone w nomenklaturze scalonej jako CN 2710 i 2711, przy czym w samej treści ustawy wymienia się również szereg wyrobów z szerokiego katalogu, które podlegają wyłączeniu spod opodatkowania.

Opodatkowanie towaru akcyzowego poprzedzone jest wydaniem wiążącej informacji akcyzowej (dalej jako WIA), która dookreśla klasyfikację towaru w układzie CN. Jest to dokument niejako uzupełniający kody w nomenklaturze scalonej CN i stosowany jest w przypadkach gdy definicje CN nie są wy-

---

[20] N. Kociak, *Historia akcyzy w Polsce. Czy nadal podatek od dóbr luksusowych?*, „Kortowski Przegląd Prawniczy" 2017, nr 1, s. 112–113.

[21] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r., Nr 11, poz. 50).

[22] A. Drozdek, *Rola podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy" 2019, nr 2, s. 30.

[23] Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257) – akt uchylony.

[24] Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym z późn. zm. (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.), dalej jako u.p.a.

starczające do określenia zasad opodatkowania wyrobów akcyzowych[25]. WIA obejmuje jeden wyrób akcyzowy i jej ważność wynosi 5 lat od dnia jej wydania[26]. Zgodnie z art. 21 ust. 1 u.p.a. podatnicy zobowiązani są do składania, bez wezwania organu podatkowego, deklaracji według ustalonego wzoru, oraz obliczenia i wpłacenia na rachunek właściwego organu podatkowego należnej kwoty podatku akcyzowego.

Stawki podatku akcyzowego uregulowano w art. 89 ust. 1 u.p.a. W przypadku omawianych paliw wynoszą one odpowiednio 1529 zł/1000 l benzyn silnikowych (CN 2710 12 45 lub 2710 12 49), olejów napędowych 1160 zł/1000 l (CN 2710 19 43 i 2710 20 11), gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych 659 zł/1000 kg (CN 2901)[27]. Ze względu na delegację uprawnień dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych zawartą w art. 89 ust. 1b dla określenia właściwych stawek należy odnieść się do obwieszczeń publikowanych w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej. Niemniej, z uwagi na skutki wydarzeń o charakterze geopolitycznym, w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 31 lipca 2022 r. w drodze nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym stawki podatku obniżono do poziomu 1413 zł/1000 l (benzyny silnikowe), 1104 zł/1000 l (oleje napędowe), 387 zł/1000 kg (gazy do silników spalinowych). Stosując jedynie kurs wymiany euro → złoty, określony przez Komisję Europejską, należałoby stwierdzić, że wartość akcyzy w przypadku tych popularnych paliw jest poniżej wartości dopuszczalnych na gruncie przepisów unijnych. Jak się okazuje, takie pojmowanie stanu faktycznego jest realnie występującym błędem. Wartości wyrażone w ustawie o podatku akcyzowym oraz te wynikające z algorytmu przeliczeniowego z dyrektywy 2003/96/WE [(akcyza + opłaty) x kurs walutowy], z uwagi na wymiar społecznego zainteresowania i okres istotnie podwyższonej inflacji, stały się przedmiotem publikacji prasowych analizujących w sposób pobieżny ewentualne możliwości obniżenia stawek akcyzy. Nierzadko wnioski wyciągane przez autorów znamionował brak podstawowej wiedzy na temat zasad obliczania minimalnego progu stawki podatku akcyzowego[28]. Być może tezy takie byłyby prawdziwe, gdyby nie fakt istnienia przytaczanego już wcześniej przepisu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2003/96/WE. Oznacza to bowiem, że w przypadku Polski do wartości akcyzy doliczyć należy również inne quasi-podatki. Jest to opłata paliwowa, której stawki – analogicznie jak ma to miejsce w przypadku podatku akcyzowego – podawane są bezpośrednio w ustawie lub w obwieszczeniu na mocy upoważnienia udzielonego ministrowi właściwemu ds. transportu (art. 37m ust. 4 ustawy

[25] Art. 7d ust. 1 i 2 u.p.a.

[26] Art. 7d ust. 3 i 4 u.p.a.

[27] Art. 89 ust. 1 pkt 2, 6 i 12 u.p.a.

[28] Zob. W. Gadomski, *Dlaczego na razie nie ma szans na tańsze paliwo?*, https://alebank.pl/dlaczego-na-razie-nie-ma-szans-na-tansze-paliwo/?id=388125&catid=634&cat2id=22869&cat3id=27562 (data dostępu: 20.01.2022).

o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym[29]). Stawki opłat paliwowych na dzień 16 czerwca 2022 r. wynosiły: 152,16 zł/1000 l (benzyny silnikowe), 329,12 zł/1000 l (oleje napędowe) i 186,32 zł/1000 kg (gaz skroplony do napędu silników spalinowych: CN 2711 i CN 2901)[30].

Ponadto do ceny dwóch z trzech analizowanych paliw doliczać należy opłatę emisyjną wynoszącą 80 zł/ 1000 l[31]. Opłata nie obejmuje gazów skroplonych. Opłata ta ma niewielki wpływ na cenę końcową i podobnie jak opłata drogowa czasem bywa pomijana w rozważaniach naukowych[32]. Chyba niesłusznie.

Sumując zatem koszty podatkowe ukryte w cenie paliw, z wyłączeniem podatku od towarów i usług, okazuje się, że obowiązujące wysokości podatków i opłat spełniają unijne minima.

Czasowe obniżenie stawek akcyzy to jednak nie jedyny przykład wykorzystania instrumentów fiskalnych ukierunkowanych na obniżenie cen paliw, a tym samym szeregu innych towarów, których produkcja i dystrybucja w dużym stopniu uzależniona jest od ceny paliw. Za zgodą Komisji Europejskiej[33] 1 lutego 2022 r. weszła w życie ustawa[34] czasowo obniżająca stawki podatku od towarów i usług na niektóre towary, m.in. paliwa – benzyny silnikowe CN 2710 12 45 lub 2710 12 49, oleje napędowe CN 2710 19 43 i 2710 20 11 oraz przeznaczony do napędu silników spalinowych gaz ziemny (mokry) CN 2711, z wyłączeniem CN 2711 11 00 i 2711 21 00. Art. 1 ustawy nowelizującej ustawę o podatku od towarów i usług (dalej jako ustawa o VAT) zgłoszonej przez grupę posłów, zmieniając treść art. 146dc ustawy o VAT[35], wprowadził obniżoną stawkę na wymienione powyżej paliwa z 23% do wysokości 8% w okresie od 1 lutego 2022 r. do 31 lipca 2022 r. Rozwiązania antyinflacyjne zostały przedłużone do dnia 31 października 2022 r. na skutek wejścia w życie ustawy z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom[36].

---

[29] Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 659).

[30] Stawki wprowadzone art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19 (Dz.U. z 2020 r., poz. 1747).

[31] Art. 321 f ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1973 ze zm.).

[32] Por. I. Mirek, *Podatek akcyzowy…*

[33] Zgoda Komisji Europejskie początkowo była nieformalna, po czym znalazła formalne podparcie w uchwalonej dyrektywie 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. Urz. L 107/1 z 6.04.2022).

[34] Ustawa z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r., poz. 196).

[35] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.).

[36] Ustawy z dnia 14 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom (Dz.U. z 2022 r., poz. 1488).

Akcyza na paliwa w Czechach

Współczesne ujęcie podatku akcyzowego od paliw silnikowych w Republice Czeskiej pojawiło się w 1989 r., przy okazji zmian polityczno-ekonomicznych następujących w kraju, by formalnie wejść do obrotu prawnego od 1 stycznia 1993 r. Jego reżim został po raz pierwszy uregulowany w ustawie nr 587/1992[37] o podatku akcyzowym, która była wielokrotnie nowelizowana. Pierwsze wzmianki nt. podatków na terenach obecnej Republiki Czeskiej, które można uznać za początki akcyzy, datuje się na X w. Jednak ze względu na specyfikę tego podatku, najbardziej adekwatne odniesienia do współczesnej jego formy pojawił się na przełomie XVI i XVII w. Wtedy wyrobami akcyzowymi było przede wszystkim piwo, a z czasem inne napoje alkoholowe[38].

Celem ustawy 587/1992 było zbliżenie ustawodawstwa w zakresie podatku akcyzowego obowiązującego w Czechach do wspólnotowego reżimu prawnego. Stopniowo doprecyzowano definicje przedmiotu akcyzy, stawki podatku akcyzowego zbliżyły się do stawek minimalnych obowiązujących we Wspólnocie Europejskiej, dostosowano system zwolnień z podatku oraz szereg innych kwestii. Ostatnim krokiem w zakresie zbliżenia ustawodawstwa dotyczącego podatku akcyzowego w Republice Czeskiej do ustawodawstwa Wspólnoty Europejskiej było przyjęcie ustawy nr 353/2003 Dz.U. o podatku akcyzowym, obowiązującej obecnie (dalej jako sp.d.).

Podmiotem podatku akcyzowego są osoby fizyczne i osoby prawne wykonujące czynności opodatkowane podatkiem akcyzowym (art. 4 ust 1.). Przedmiotem podatku akcyzowego związanego z rynkiem paliw jest zgodnie z art. 7 sp.d. wytworzenie na terytorium UE lub importowanie na podatkowe terytorium UE wybranych produktów określonych w art. 1 ust. 2 sp.d., w tym olejów mineralnych, czyli różnego rodzaju paliw silnikowych. Fakt interpretowania olejów mineralnych jako produktów tożsamych z pochodnymi ropy naftowej w rozumieniu polskich przepisów potwierdza numeracja według kodów CN. Z pewnością pod względem fizyko-chemicznym oraz nazewnictwa właściwego dla nauk ścisłych różnorodna terminologia stosowana w gruncie rzeczy dla tych samych związków chemicznych, nie powinna budzić żadnych wątpliwości, jednak ważne jest, aby na gruncie przepisów prawa móc bez najmniejszych wątpliwości stwierdzić, że analiza dotyczy tych samych produktów. Czeska ustawa nie zawiera odrębnego katalogu załączonego do ustawy. Wyroby akcyzowe oraz wyłączenia spod opodatkowania są wyszczególnione w tekście ustawy (art. 45 i 49 sp.d.).

---

[37] Zákon ze dne 20. listopadu 1992 o spotřebních danich (ustawa z dnia 20 listopada 1992 r. w sprawie podatków akcyzowych), Zákon č 587/1992 Sb. (Dz.U. z 1992 r., Nr 587).

[38] Z. Hlediková, J. Janák, J. Dobeš, *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*, „Nakladatelství Lidové nowiny" 2005, s. 64.

Interesujące, zasługujące na aprobatę jest rozwiązanie prawne zastosowane w art. 3a ust. 2. sp.d. Jest ono bowiem dowodem na antycypowanie ewentualnych zmian przez czeskiego ustawodawcę. W celu jak najszybszego implementowania zmian, które decyzją Komisji Europejskiej mogą następować w przedmiocie kodów nomenklatury CN, zastrzega się, że do momentu dostosowania krajowych aktów prawnych do nowych przepisów UE uznaje się tymczasowo za bezpośrednio wiążące przepisy dyrektywy 2003/96/WE. Rozwiązanie to jest niezmiernie interesujące, ale mające przede wszystkim wymiar praktyczny, gdyż eliminuje ewentualne spory interpretacyjne dotyczące opodatkowanych czynności. Wykonanie działań zabezpieczających realizację dyspozycji tego przepisu przekazuje się czeskiemu rządowi, a bezpośrednie stosowanie przepisów dyrektywy ma trwać do dnia poprzedzającego wejście w życie ustaw dostosowujących kody nomenklatury do zgodnych z decyzją Komisji.

Towary akcyzowe na terytorium podatkowym Republiki Czeskiej wprowadzane do swobodnego obrotu muszą posiadać dokument podatkowy lub świadectwo sprzedaży bądź dokument przewozu wybranych produktów. Obowiązek złożenia deklaracji oraz zapłaty podatku powstaje z chwilą wprowadzenia towarów do swobodnego obrotu na terytorium Czech (art. 9 ust.1 sp.d.).

Wartość podatku jest obliczana jako iloczyn podstawy opodatkowania i stawki podatkowej ustalonej dla właściwego towaru akcyzowego, oczywiście z zachowaniem minimalnych wartości określonych w dyrektywie 2003/95/WE.

Opodatkowanie paliw określonych we wstępie publikacji podatkami pośrednimi na terytorium Czech w praktyce opiera się na dwóch podatkach. Pierwszy z nich to oczywiście akcyza doliczana do czystej ceny gotowego wyrobu. Drugi to podatek VAT skonkretyzowany w ustawie o podatku od wartości dodanej (dalej jako d.p.h.)[39]. Zgodnie z art. 47 ust. 1 podstawowa stawka tego podatku, stosowana m.in. do omawianych paliw, wynosi 21%[40]. W momencie powstawania niniejszego tekstu stawka podatku akcyzowego zmieniła się dzięki nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym[41], wskutek czego stawki podatku akcyzowego obniżono z 12 840 koron czeskich/1000 l do 11 340 koron czeskich/1000 l, co w przeliczeniu na euro po kursie ogłoszonym przez Komisję Europejską dawało 507,33 euro/448,06 euro, czyli znacznie powyżej dopuszczalnej dla benzyn silnikowych (kod CN) dolnej granicy opodatkowania wynoszącej 359 euro. W tym samym czasie akcyza dla olejów mineralnych została obniżona z 9950 koron czeskich/1000 l do 8450 koron czeskich/1000 l (czyli z 393,14 euro do 333,87 euro), a dla gazu LPG pozostała na niezmienio-

[39] Zákon ze dne 1. Dubna 2004 o dani z přidané hodnoty (ustawa z dnia 20 listopada 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej), Zákon č 235/2004 Sb. (Dz.U. z 2004 r., Nr 235).

[40] W Czechach istnieją też dwie stawki preferencyjne: 15% i 10%.

[41] Zákon ze dne 1. Dubna 2004 ze dne 11. května 2022, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (ustawa z dnia 11 maja 2022 r. zmieniająca ustawę nr 353/2003 Dz.U. o podatkach akcyzowych z późn. zm.), Zákon č. 131/2022 Sb. (Dz.U. z 2022 r., Nr 131).

nym poziomie i wynosi 3933 koron czeskich/1000 l (155,40 euro). Czasowy charakter opisanych zmian wynika z art. 3 ustawy 131/2022 i po 30 września 2022 r. obniżone stawki wrócą do pierwotnego poziomu.

Wnioski

Analiza rozwiązań fiskalnych w obliczu trudnej sytuacji inflacyjnej na przykładzie obu państw prowadzi do różnych wniosków. Jedne mają naturę ogólną i odnoszą się do modelu opodatkowania produktów paliwowych w normalnych okolicznościach, tzn. w takich, kiedy gospodarka pozbawiona jest wpływu szoków wywołanych np. pandemią czy konfliktami zbrojnymi. W tej kwestii należy zwrócić uwagę na istotne różnice. W przypadku rozwiązań polskich podatek akcyzowy niejako obudowany jest dwoma innymi opłatami wpływającymi na cenę paliw. Oznacza to, że w koncepcji dyrektywy 2003/96/WE należy je rozpatrywać łącznie, tzn. jako sumę podatku i opłat, które razem stanowią tzw. poziom opodatkowania. Na dalszym etapie, przed przekazaniem do sprzedaży, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (VAT). W tym obszarze nie zauważono wielkich różnic, bowiem wysokość stawek podatku jest zbliżona, odpowiednio 21% w Republice Czeskiej i 23% w Polsce. W przypadku podatku akcyzowego w Czechach rozwiązanie jest dużo prostsze i mniej problematyczne, bowiem akcyza i podatek od wartości dodanej (w tłum. z j. czeskiego) są jedynymi obciążeniami fiskalnymi o charakterze pośrednim.

Drugi interesujący wniosek to metoda systemowego rozwiązania tematu ewentualnych zmian legislacyjnych na poziomie unijnym. W tym wypadku ustawodawca czeski godzi się na bezpośrednie obowiązywanie przepisów dyrektywy 2003/96/WE określającej katalog towarów akcyzowych i ich oznaczenia w nomenklaturze scalonej CN, o ile w jej treści zajdą jakieś zmiany. Bezpośrednie stosowanie ma charakter ograniczony czasowo i ma obowiązywać do momentu znowelizowania krajowych przepisów i dostosowania ich do przedmiotowych zmian. W przypadku Polski nie istnieje takie rozwiązanie, co może być dobrą sugestią i rozwiązaniem *de lege ferenda*, którego wprowadzenie warto rozważyć. Pozwoliłoby to na wyeliminowanie w przyszłości, na wypadek zmian w prawie UE, sporów prawnych między podatnikami a organami podatkowymi, na skutek braku implementacji nowych norm prawnych do krajowego porządku prawnego.

W kwestii wniosków uwzględniających określone okoliczności, tj. w okresie walki z galopującą inflacją[42], która w przypadku Polski w maju 2022 r.

[42] Inflacja galopująca występuje w sytuacji, kiedy wzrost cen przekracza 10% w skali roku.

wyniosła 13,9% r/r[43] i 16% r/r w Czechach[44] widać wyraźnie, że rządy obu państw nie stosują (nie stosowały) jednakowych metod walki z dynamicznie rosnącymi cenami. Gorsza sytuacja związana ze wzrostem cen, z którą borykała się Republika Czeska, nie była wystarczającym bodźcem do aktywnego stosowania instrumentów fiskalnych w celu obniżenia tempa wzrostu cen (brak obniżki VAT-u i tylko nieznaczna obniżka akcyzy). Inaczej miało to miejsce przypadku Polski – obniżono zarówno stawki akcyzy do najniższego dopuszczalnego w UE poziomu, jak i podatku od towarów i usług na wiele podstawowych towarów. Oczywiście nie należy zapominać o ewentualnych skutkach dla budżetu państwa[45], deficytu budżetowego, a dalej długu publicznego. Obniżka dochodów budżetowych bez wątpienia wywoła negatywny skutek dla całego polskiego systemu finansów publicznych, ale trudno o jednoznaczną ocenę, który model – czeski czy polski – *per saldo* okaże się korzystniejszy. Z pewnością porównując aktywność obu rządów, można powiedzieć o pewnej wstrzemięźliwości w obniżce podatków w przypadku Czech oraz dużej aktywności w przypadku Polski.

Wykaz literatury

Česky Statisticky Úřad, https://www.czso.cz/csu/czso/cri/indexy-spotrebitelskych-cen-inflace-kveten-2022.

Drozdek A., *Rola podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy" 2019, nr 2.

Dubiński Ł., *Podatek akcyzowy a ochrona środowiska (analiza prawna)*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2014, nr 68 – Opodatkowanie przedsiębiorstw.

Gadomski W., *Dlaczego na razie nie ma szans na tańsze paliwo?*, https://alebank.pl/dlaczego-na-razie-nie-ma-szans-na-tansze-paliwo/?id=388125&catid=634&cat2id=22869&cat3id=27562.

Główny Urząd Statystyczny, https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/szybki-szacunek-wskaznika-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-w-maju-2022-roku,21,2.html.

Hlediková Z., Janák J., Dobeš J., *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*, „Nakladatelství Lidové Nowiny" 2005.

[43] Główny Urząd Statystyczny, https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/szybki-szacunek-wskaznika-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-w-maju-2022-roku,21,2.html (data dostępu: 23.06.2022).

[44] Česky Statisticky Úřad, https://www.czso.cz/csu/czso/cri/indexy-spotrebitelskych-cen-inflace-kveten-2022 (data dostępu: 23.06.2022).

[45] W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że zredukowanie stawek podatku VAT na wybrane towary powinno przyczynić się do poprawy sytuacji rodzin i gospodarstw domowych najbardziej dotkniętych skutkami gwałtownie rosnących cen, ale jednocześnie spowodować miało, wedle szacunków, obniżenie dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług o ok. 11,60 mld zł. Uszczerbek dla budżetu z tytułu obniżki podatku na paliwa określono na poziomie 3,11 mld zł.

Kociak N., *Historia akcyzy w Polsce. Czy nadal podatek od dóbr luksusowych?*, „Kortowski Przegląd Prawniczy" 2017, nr 1.
Lubaś M., *Rola i znaczenie podatków jako jednego ze źródeł dochodów budżetu państwa*, „Finanse i Prawo Finansowe" 2019, t. 3, nr 23.
Małecka-Ziembińska E., *Podatek akcyzowy w kontekście bezpieczeństwa finansowego państwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie" 2019, t. 20, z. 1, cz. 1 – Holistyczne pośrednictwo finansowe.
Mączyński D., *Akcyza w prawie Unii Europejskiej i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej,* „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2008, t. 70, nr 3.
Mirek I., *Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2018, nr 2.
Mirek I., *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2016.
Piłatowski M., *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2012, nr 52.
Potocki W., *Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w świetle przepisów o podatku akcyzowym*, „Folia Iuridica Wratislaviensis" 2012, t. 1, nr 1.
Sygut E., *Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2015, nr 403.
Weiss T., *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2021*, https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160.
Zielińska J., Sawulski J., *Modele systemów podatkowych w państwach Unii Europejskiej*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2022, t. 66, nr 1.

Summary

Legal and comparative analysis of fuel taxation in Poland and the Czech Republic, with consideration of account anti-inflationary changes in 2021/2022

Keywords: tax law, excise tax models, tax harmonization, anti-inflationary legal changes, fuel taxation.

The author attempts a detailed analysis of the principles of excise tax operation on the subject of fuels. The study provides a comparative analysis of the elements of the tax systems operating in Poland and the Czech Republic. The first part of the study discusses the essence and basic principles of excise tax. The discussed tax was also placed in the sphere of EU regulations. The key provisions of the EU directives for the fuel market and their implications for national legal orders were pointed out. In the second part, the author analyzes the legal solutions used in the two countries mentioned, intending to

point out the similarities and differences in legal regulations applied in them. Finally, in the conclusions, a possible direction of possible change was suggested. The analysis was supplemented with a *de lege ferenda* application addressed to the Polish legislator. It may be suggested to apply a solution of automatic and direct, but temporary, application of the provisions of Directive 2003/96 / EC. The comments, in part, are general, referring to the standard rules organizing the excise tax sphere. Partially, they also refer to circumstances related to ad hoc legislative changes caused by increased inflation.