

Sprzedaż wysyłkowa wyrobów
akcyzowych niezharmonizowanych
z UE do Polski a rozszerzenie
mechanizmu z art. 79 ustawy
o podatku akcyzowym w świetle prawa
UE jako remedium na szarą strefę

CABAJ KOTALA DORADZTWO PODATKOWE

*Konferencja podatkowa Cło, akcyza oraz hazard – legislacja,
praktyka, teoria*

Maj 2026 r.

AGENDA:

- **Wprowadzenie:**
 - rozwój rynku papierosów elektronicznych i jego objęcie podatkiem akcyzowym;
 - problem transgranicznej szarej strefy na rynku papierosów elektronicznych.
- **Mechanizm z art. 79 ustawy o podatku akcyzowym jako implementacja rozwiązań unijnych dotyczących sprzedaży wysyłkowej wyrobów akcyzowych:**
 - podstawy unijne mechanizmu;
 - zakres zastosowania, status podatnika i obowiązki zagranicznego sprzedawcy.
- **Ramy prawa UE w kontekście opodatkowania akcyzą:**
 - harmonizacja akcyzy i status wyrobów (zharmonizowane vs niezharmonizowane, w tym e-papierosy);
 - art. 110 TFUE – zakaz dyskryminacji podatkowej oraz protekcjonizmu oraz swoboda przepływu towarów (art. 34–36 TFUE).
- **Ocena dopuszczalności rozszerzenia mechanizmu z art. 79 na papierosy elektroniczne.**

WPROWADZENIE

- Grudzień 2024 r. – wystąpienie państw członkowskich (Holandii, Chorwacji, Czech, Danii, Estonii, Finlandii, Francji, Niemiec, Łotwy, Słowacji, Hiszpanii, Belgii, Bułgarii, Irlandii, Słowenii i Portugalii) do Komisji Europejskiej w sprawie objęcia e-papierosów unijnym systemem akcyzy (postulat zmiany dyrektywy akcyzowej). Ministrowie finansów sygnatariuszy podkreślili w nim konieczność kompleksowej reformy unijnej dyrektywy w sprawie opodatkowania wyrobów tytoniowych z 2011 roku. Celem jest wyeliminowanie niespójności między państwami członkowskimi wynikających z przestarzałych przepisów.
- 16 lipca 2025 r. Komisja Europejska przedstawiła propozycję zmiany unijnej dyrektywy w sprawie opodatkowania wyrobów tytoniowych.
- Każde z państw członkowskich w dowolny sposób kształtuje swoją politykę podatkową dotyczącą papierosów elektronicznych. Wśród państw unijnych, które zdecydowały się opodatkować ten produkt są m.in. Włochy, Portugalia, Węgry czy Grecja. Francja, Austria nie zdecydowały się opodatkować papierosów elektronicznych.
- Francuski rząd planował wprowadzenie od 2026 roku nowego podatku akcyzowego na płyny do e-papierosów.
- 2017 r., Polska, rozpoczęcie prac nad opodatkowaniem podatkiem akcyzowym szeroko rozumianych papierosów elektronicznych – proces trwa do dziś.

WPROWADZENIE

- Model sprzedaży transgranicznej papierosów elektronicznych z państw członkowskich, w których nie obowiązuje akcyza na papierosy elektroniczne do Polski:
 - e-papierosy, płyny do papierosów elektronicznych, itp. są oferowane polskim konsumentom poprzez sprzedaż wysyłkową realizowaną formalnie przez podmioty zarejestrowane w innych państwach członkowskich UE;
 - sposób prowadzenia sprzedaży (polski język strony, ceny w złotych, dostawy wyłącznie do Polski, wykorzystanie polskich firm kurierskich) wskazuje, że sprzedaż jest faktycznie skierowana na rynek polski, mimo formalnego zarejestrowania sprzedawcy za granicą.
- Model ten wykorzystuje lukę legislacyjną polegającą na braku objęcia tych wyrobów mechanizmem z art. 79 ustawy o podatku akcyzowym. W konsekwencji obowiązek rozliczenia akcyzy przeniesiony zostaje na nabywcę (art. 78 ustawy), w tym na konsumenta.
- Egzekwowanie przez organy podatkowe obowiązków spoczywających na nabywcach jest utrudnione, co prowadzi to do faktycznego braku opodatkowania wyrobów wprowadzanych do obrotu w Polsce
- **Efekt: możliwość oferowania produktów po cenach nieuwzględniających akcyzy, co skutkuje: istotną przewagą konkurencyjną wobec legalnych podmiotów krajowych; uszczupleniem dochodów budżetu państwa; utrwaleniem mechanizmów obchodzenia prawa podatkowego.**

PYTANIA BADAWCZE

W kontekście obserwowanego modelu sprzedaży wysyłkowej płynów do papierosów elektronicznych, w ramach którego podmioty formalnie zlokalizowane w innych państwach członkowskich UE faktycznie kierują swoją działalność na rynek polski i prowadzą do wprowadzania tych wyrobów do obrotu bez zapłaty akcyzy, powstaje pytanie:

- **czy możliwe jest rozszerzenie mechanizmu przewidzianego w art. 79 ustawy o podatku akcyzowym na tę kategorię wyrobów, tak aby obowiązek podatkowy został przypisany zagranicznemu sprzedawcy?**

oraz

- **czy takie rozwiązanie byłoby zgodne z prawem Unii Europejskiej, w szczególności z zasadą swobodnego przepływu towarów?**

PYTANIA BADAWCZE

Zdaniem Ministerstwa Finansów:

- *Zasygnalizowana zmiana tego przepisu [art. 79] w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, które nie są objęte zharmonizowaną akcyzą, **wykraczałaby poza materialny zakres dotyczący uregulowania w ww. Dyrektywie Rady.***
- *W omawianym przypadku wprowadzenie takiej regulacji w odniesieniu do wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych skutkowałoby nałożeniem obowiązków na wysyłający podmiot zagraniczny w innym państwie członkowskim, który nawet może nie mieć wiedzy, że dane wyroby są w Polsce opodatkowane podatkiem akcyzowym. **Takie rozwiązanie mogłoby zostać uznane za naruszenie postanowień ww. Dyrektywy.***
- *W polskim prawie (ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych) **funkcjonuje zakaz sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość** m.in. wyrobów tytoniowych, papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części. W związku z tym papierosy elektroniczne i pojemniki zapasowe oraz ich części w ogóle nie mogą być sprzedawane na odległość i doręczane przez firmy kurierskie.*

[Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 29 kwietnia 2026 r. sygn. PAD2.057.2.2026]

PYTANIA BADAWCZE

- Na tak sformułowane pytanie badawcze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej – rozszerzenie zakresu zastosowania art. 79 ustawy o podatku akcyzowym na kategorie wyrobów nieobjęte harmonizacją na gruncie dyrektywy akcyzowej nie prowadzi do naruszenia art. 110 TFUE ani swobody przepływu towarów.
- Działanie takie mieści się bowiem w granicach autonomii regulacyjnej państw członkowskich, które – przy braku pełnej harmonizacji – zachowują kompetencję do kształtowania krajowych rozwiązań fiskalnych, o ile nie prowadzą one do dyskryminacji ani protekcjonizmu.
- W konsekwencji analizowane rozwiązanie kwalifikować należy jako klasyczny przykład tzw. gold platingu, tj. świadomego rozszerzenia zakresu regulacji wykraczającego poza minimalny standard wynikający z prawa unijnego.

MECHANIZM ART. 79 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM

Art. 79. [Wysyłający podmiot zagraniczny jako podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego; przedstawiciel podatkowy wysyłającego podmiotu zagranicznego]

1. Jeżeli osoba fizyczna zamierza nabyć wewnątrzwspólnotowo, nie na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej, wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, od których na terytorium państwa członkowskiego została zapłacona akcyza lub które są objęte na terytorium państwa członkowskiego zerową stawką akcyzy, i wyroby te mają być jej dostarczane na terytorium kraju, przyjmuje się, że nabycia wewnątrzwspólnotowego nie dokonuje ta osoba fizyczna, lecz wysyłający podmiot zagraniczny.

2. Wysyłający podmiot zagraniczny może wyznaczyć na terytorium kraju działającego na jego rzecz przedstawiciela podatkowego. W takim przypadku przyjmuje się, że nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonuje wyznaczony przedstawiciel podatkowy.

Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) Artykuł 44: Sprzedaż na odległość

1. Wyroby akcyzowe już dopuszczone do konsumpcji na terytorium jednego państwa członkowskiego, nabywane przez osobę inną niż uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub uprawniony odbiorca, mającą siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim i nieprowadzącą samodzielnej działalności gospodarczej, wysyłane lub przewożone na terytorium innego państwa członkowskiego bezpośrednio lub pośrednio przez wysyłającego prowadzącego niezależną działalność gospodarczą lub w jego imieniu podlegają podatkowi akcyzowemu w państwie członkowskim przeznaczenia.

3. Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia jest wysyłający. Państwo członkowskie przeznaczenia może jednak zezwolić wysyłającemu na wyznaczenie przedstawiciela podatkowego mającego siedzibę w państwie członkowskim przeznaczenia jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku akcyzowego. Przedstawiciel podatkowy musi być zatwierdzony przez właściwe organy tego państwa członkowskiego. Państwa członkowskie mogą przewidzieć, że w przypadku nieprzestrzegania przez wysyłającego lub przedstawiciela podatkowego przepisów ust. 4 lit. a) osobą zobowiązaną do zapłacenia podatku akcyzowego jest odbiorca wyrobów akcyzowych

MECHANIZM ART. 79 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM

Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) – Preambuła

- *(5) W celu zapewnienia swobodnego przemieszczania opodatkowanie wyrobów innych niż wyroby akcyzowe nie powinno wiązać się z formalnościami przy przekraczaniu granic.*
- *(10) Warunki poboru i zwrotu podatków powinny być zgodne z zasadą niedyskryminacji, ponieważ mają one wpływ na właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.*

Artykuł 1 ust. 3: Przedmiot

- *Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:*
 - *a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;*
 - *b) świadczenie usług, w tym związanych z wyrobami akcyzowymi, które to podatki nie mają charakteru podatków obrotowych.*

Nakładanie takich podatków nie może jednak - w ramach wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi - powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic.

MECHANIZM ART. 79 USTAWY O PODATKU AKCYZOWYM

Wyrok TSUE z 12 lutego 2015 r. C-349-13 Ministerstwo Finansów przeciwko Oil Trading Poland sp. z o.o.

- Sąd odsyłający chciał ustalić, czy dyrektywa 2008/118 sprzeciwia się objęciu produktów spoza jej zakresu – takich jak oleje smarowe używane do celów innych niż napędowe i grzewcze – podatkiem opartym na zasadach identycznych jak w zharmonizowanym systemie akcyz
- Za stanowiące formalności przy przekraczaniu granic nie mogą być uznane obowiązki związane z procedurą z zapłatą akcyzy, czyli zgłoszenie planowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego i złożenie zabezpieczenia akcyzowego, ponieważ muszą one zostać spełnione, zanim dane produkty przekroczą granicę, gdy złożenie zabezpieczenia akcyzowego jest związane ze zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego akcyzy a formalności te odpowiadają wymogom, które powinny spełnić osoby zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego.
- Podobnie za stanowiące formalności przy przekraczaniu granic nie mogą być uznane obowiązki złożenia deklaracji uproszczonej, obliczenia i zapłaty akcyzy w terminie w terminie 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, a także prowadzenia ewidencji nabywanych wewnątrzwspólnotowo wyrobów akcyzowych, które mają na celu zapewnienie zapłaty należnej akcyzy (por. pkt 38, 39-43, 52; sentencja)

TSUE jednoznacznie potwierdził, że państwa członkowskie mogą objąć produkty nieobjęte harmonizacją podatkiem opartym na zasadach systemu akcyzy UE, co oznacza, że rozszerzenia krajowe mają charakter dopuszczalny systemowo, a nie sprzeczny z prawem Unii.

RAMY PRAWA UE W KONTEKŚCIE GRANIC OPODATKOWANIA

TFUE: Artykuł 110 [Zakaz dyskryminacji podatkowej]

Żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty

- Celem art. 110 TFUE jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w warunkach niezakłóconej konkurencji. Przepis ten zmierza do wyeliminowania wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania podatków wewnętrznych, w szczególności tych, które dyskryminują towary pochodzące z innych państw członkowskich (wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., C-76/14, pkt 28).
- Artykuł ten zostaje naruszony, gdy podatek nakładany na produkty przywożone zza granicy i podatek nakładany na podobne produkty krajowe są obliczane w różny sposób i zgodnie z innymi zasadami, co prowadzi, choćby tylko w niektórych przypadkach, do wyższego opodatkowania towaru przywiezionego zza granicy [wyrok z dnia 2 września 2021 r. C-169/20, EU:C:2021:679, pkt 34).

RAMY PRAWA UE W KONTEKŚCIE GRANIC OPODATKOWANIA

Wyrok TSUE z dnia 12 listopada 2015 r. C-198/14

- Estońska spółka prowadziła sprzedaż wysyłkową alkoholu do Finlandii, samodzielnie organizując jego transport, przy czym nie stosowała fińskich obowiązków podatkowych i regulacyjnych (w szczególności nie uiszczala akcyzy ani podatku od opakowań oraz nie posiadała wymaganych zezwoleń).
- Fiński organ podatkowy zarzucił spółce obejścia krajowych przepisów podatkowych oraz regulacyjnych.
- Spółka broniła się, argumentując, że działalność ta stanowi realizację swobody handlu w ramach rynku wewnętrznego i nie powinna podlegać dodatkowym ograniczeniom wynikającym z prawa państwa przeznaczenia.
- Fiński sąd krajowy dążył do ustalenia, czy krajowe regulacje dotyczące opodatkowania opakowań napojów oraz wymogu uzyskania zezwoleń na sprzedaż alkoholu w ramach sprzedaży transgranicznej są zgodne z prawem Unii (w szczególności z art. 110 i 34 TFUE oraz dyrektywą 94/62), a w przypadku uznania ich za ograniczenie handlu — czy mogą być uzasadnione względami interesu publicznego, takimi jak ochrona zdrowia.

TSUE wskazał, że w niniejszej sprawie nie doszło do naruszenia art. 110 TFUE, ponieważ sporny podatek od opakowań był skonstruowany w sposób neutralny – obejmował zarówno produkty krajowe, jak i przywożone według tych samych kryteriów, a zasady jego naliczania oraz możliwość zwolnienia były identyczne dla wszystkich podmiotów, co wykluczało odmienne (mniej korzystne) traktowanie towarów importowanych.

RAMY PRAWA UE W KONTEKŚCIE GRANIC OPODATKOWANIA

TFUE: Artykuł 34 [Zakaz ograniczeń ilościowych w przywozie]: *Ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkie środki o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi.*

- Przez zakaz ograniczeń ilościowych należy rozumieć, za wyrokiem TSUE w sprawie 2/73 Geddo, zakaz wszelkich środków, które skutkują całkowitym lub częściowym w zależności od okoliczności ograniczeniem importu, eksportu lub tranzytu towarów.
- Formuła Dassonville: Wszelkie przepisy państw członkowskich dotyczące obrotu handlowego mogące bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie utrudnić wewnątrzwspólnotową wymianę handlową uznać należy za środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych.

TFUE: Artykuł 36 [Przesłanki dopuszczające ograniczenia]: *Postanowienia artykułów 34 i 35 nie stanowią przeszkody w stosowaniu zakazów lub ograniczeń przywozowych, wywozowych lub tranzytowych, uzasadnionych względami moralności publicznej, porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego, ochrony zdrowia i życia ludzi i zwierząt lub ochrony roślin, ochrony narodowych dóbr kultury o wartości artystycznej, historycznej lub archeologicznej, bądź ochrony własności przemysłowej i handlowej. Zakazy te i ograniczenia nie powinny jednak stanowić środka arbitralnej dyskryminacji ani ukrytych ograniczeń w handlu między Państwami Członkowskimi.*

- Formuła Cassis de Dijon: w przypadku braku harmonizacji prawa UE w danym zakresie oraz ograniczeń o skutku równoważnym do ilościowych, a państwa członkowskie nie mogą powołać się na art. 36 TFUE, mogą one ograniczyć swobodny przepływ towarów ze względu na ważny interes publiczny.

RAMY PRAWA UE W KONTEKŚCIE GRANIC OPODATKOWANIA

- Komisja Europejska w wydawanych przez siebie dokumentach najczęściej ogólnie definiuje gold-plating jako wprowadzanie w procesie transpozycji prawa UE wymogów lub procedur, których prawo to nie wymaga.
- Państwo członkowskie, dokonując transpozycji, „poztaca” dyrektywę – to jest dokłada do niej dodatkowe obciążenia wobec ostatecznych odbiorców prawa, których sama dyrektywa nie przewidziała. Działanie takie jest negatywnie oceniane z punktu widzenia prawa unijnego – nie tylko nakłada zbędne ograniczenia na jednostki, co może w efekcie prowadzić do zaburzenia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, ale w niektórych przypadkach może utrudniać lub całkowicie udaremniać osiągnięcie wskazanego w dyrektywie celu.
- Państwo członkowskie, korzystając ze swojej swobody przy transpozycji dyrektywy, może przyjąć jeden z trzech wariantów:
 - rozszerzenie regulacji – wprowadzenie dodatkowych przepisów (doprecyzowanie norm, rozszerzenie zakresu lub wprowadzenie nowych środków realizacji celu dyrektywy)
 - ograniczenie regulacji – przyjęcie mniejszej liczby przepisów niż w dyrektywie (np. ze względu na istniejące regulacje krajowe)
 - transpozycja dosłowna (copy-out) – wierne przepisanie treści dyrektywy bez zmian.

Nadtranspozycja dyrektywy jest dopuszczalna z formalnego punktu widzenia, pomimo negatywnych skutków, jakie może za sobą nieść.



Wojciech Kotala
Doradca podatkowy



Patrycja Fatyga-Wiśniewska
Radca prawny
Katedra Finansów Publicznych UŁ

W RAZIE JAKICHKOLWIEK PYTAŃ JESTEŚMY DO PAŃSTWA DYSPOZYCJI

CABAJ KOTALA

DORADZTWO PODATKOWE SP. Z O.O.

UL. KAROLKOWA 30

01-207 WARSZAWA

WOJCIECH KOTALA 506 044 621

ADRIAN BIAŁY 698 956 631