

Czy podatek akcyzowy może i powinien zastąpić opłaty parafiskalne

Whether excise duties can and should replace parafiscal charges

Maciej Cyprian Flis

Aplikant adwokacki, ORCID: 0009-0002-5427-2063

Streszczenie

W trakcie ostatnich kilku lat ewolucji polskiego systemu podatkowego pojawiło się wiele nowych przepisów i konstrukcji, wśród nich tzw. opłaty parafiskalne. Stanowią one interesującą kategorię z punktu widzenia doktryny prawa, ponieważ ich zapisanie w ustawach oraz elementy konstrukcyjne decydują o ich niejednoznacznej klasyfikacji prawnej. Z tego powodu często są nazywane parafiskalami. Na potrzeby referatu zostały omówione konstrukcje parafiskalne, które ze względu na przedmiot obciążenia są zbliżone do podatku akcyzowego. Przedstawiono propozycję ich zmiany w zakresie umiejscowienia w systemie, tj. przekształcenia parafiskalów w podatki.

Słowa kluczowe: nauki prawne, akcyza, opłata, podatek, legislacja.

Abstract

In the course of the last few years of the evolution of the Polish tax system, a number of new provisions as well as constructions have appeared. One of such constructions are the so-called para-tax fees. They constitute an interesting category from the point of view of the doctrine of law, as their enshrinement in statutes and their structural elements determine their ambiguous legal classification. For this reason, they are often referred to as para-taxes. For the purpose of the paper, parastatal constructions are presented, which are similar to excise duties in terms of their subject matter. The paper presents a proposal for a change of position in the system by transforming parastatals into taxes.

Keywords: law, excise, charge, tax, legislation.

1. POJAWIENIE SIĘ OPLĄT PARAFISKALNYCH

Od roku 2015 wyraźnie widać znaczące ożywienie w materii prawa podatkowego. Zaczęły się pojawiać bardzo szerokie i rewolucyjne zmiany w obszarze podatków już istniejących. Prawodawca koncentrował się na uszczelnianiu systemu podatkowego oraz przeciwdziałaniu patologiom i przestępczym mechanizmom. Należy tutaj wskazać jako przykład tzw. pakiet paliwowy czy też nowości w podatku od towarów i usług, takie jak np. System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) czy też mechanizm podzielonej płatności. Wszystko wskazuje na to, że w niedalekiej przyszłości, bo od dnia 1 lipca 2024 r., pojawi się obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych w ramach Krajowego System e-Faktur (KSeF)¹.

Obok zmian uszczelniających naturalnie pojawiły się konstrukcje ukierunkowane fiskalnie, jak np. podatek od sprzedaży detalicznej czy też podatek od niektórych instytucji finansowych. Stanowiły one spełnienie obietnic składanych w kampaniach wyborczych jako postulat mocniejszego opodatkowania wybranych podmiotów, takich jak sieci handlowe²

czy instytucje finansowe³. Te podatki sektorowe pojawiły się obok już funkcjonującego podatku od wydobycia niektórych kopalin.

W ramach dokonywanych zmian legislacyjnych pojawiły się także konstrukcje, które według deklaracji prawodawcy miały być mechanizmami przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i utrudniającymi optymalizację podatkową, ich charakter wskazuje jednak, że są one w istocie oddzielnymi podatkami, jak np. podatek od przychodów z budynków⁴. W konstrukcje tego typu obecnie obfitują ustawy o podatkach dochodowych⁵.

Obok wprost nazwanych podatków i odrębnych podatków, ukrytych głównie w powyższych ustawach, pojawiła się nowa kategoria konstrukcji. Prawodawca określa je mianem opłat. Z uwagi na racjonalność ustawodawcy wydaje się to jednak podyktowane jedynie pragmatyką polityczną i populizmem prawnym, gdyż wprowadzanie nowych podatków ma bardzo niską akceptację społeczną⁶. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że za inspirację do wprowadzenia takich rozwiązań po 2015 r. można uznać opłatę paliwową, mającą genezę w

2004 r. Konstrukcje, takie jak opłata emisyjna, opłata od środków spożywczych, opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml, a także wspomniana i zdecydowanie starsza opłata paliwowa, stanowią fascynujący materiał do rozważań o ich charakterze prawnym. Mimo swoich nazw ustawowych przejawiają wiele cech konstrukcyjnych podatku, ale nie wszystkie, co wywołuje wątpliwości, jak należy je klasyfikować. W społecznym odbiorze w szczególności konstrukcje dotyczące napojów słodzonych i tzw. małek zyskały miano podatku. Do tego stopnia, że samo Ministerstwo Finansów na swojej stronie internetowej, zapewne ze względów komunikacyjnych, używa w odniesieniu do nich – równoległe z nazwami ustawowymi – określenia podatek⁷. W doktrynie używa się natomiast terminu „parapodatek”⁸ i należy to ocenić zdecydowanie pozytywnie, gdyż pozwala w łatwy sposób nazwać konstrukcje prawne, bez jednoczesnych dywagacji i prób określenia ich dokładnego charakteru.

2. CHARAKTERYSTYKA PODATKU AKCYZOWEGO

Podatek akcyzowy na gruncie prawa Unii Europejskiej (UE) jest częściowo zharmonizowany. Oznacza to, że państwa członkowskie w obszarach określonych prawem UE zmuszone są wdrożyć pewne rozwiązania do swojego systemu prawnego, np. stosować ten podatek do określonych kategorii towarów w określonej wysokości.

„Harmonizacja nie obejmuje wszystkich wyrobów podlegających opodatkowaniu akcyzą. Przykładem w Polsce są samochody osobowe, które nie w każdym kraju są objęte tym podatkiem. Podstawą prawną takiego stanu rzeczy jest m.in. art. 1 ust. 3 lit. a dyrektywy 2008/118/WE⁹, który stanowi wprost, że państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe pod warunkiem, że nie spowoduje to zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic”¹⁰.

Kwestie niepodlegające harmonizacji to obszar pewnej dowolności ustawodawcy krajowego – może on wprowadzić opodatkowanie wybranych towarów (w Polsce np. wspomniane samochody osobowe; przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym w niektórych krajach jest np. kawa)¹¹. Jedną z głównych funkcji podatku akcyzowego, oprócz oczywiście uzyskania wpływów do budżetu państwa, jest ograniczenie konsumpcji lub modelowanie jej kształtu¹². Dodatkowe obłożenie podatkiem ma za zadanie zmniejszyć popyt na wybrane towary. Można więc stwierdzić, że podatek akcyzowy teoretycznie mógłby być odpowiednim narzędziem, aby konsumpcję pewnych towarów uczynić mniej atrakcyjną finansowo i jednocześnie zyskać z tego tytułu dodatkowe środki. Sam charakter akcyzy na to pozwala, a aksjologia i cel tego podatku wręcz powodują, że tego typu działanie jest wskazane.

3. OPŁATY PARAPODATKOWE

3.1. Opłata paliwowa

Opłata paliwowa jest uregulowana w rozdziale 5b ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym¹³. Jest ona pobierana w

związku z wprowadzeniem na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych przystosowanych technicznie do zasilania tym paliwem. Wpływy z opłaty paliwowej w 76,90% zasilają Krajowy Fundusz Drogowy, w 19,45% – Fundusz Kolejowy, a w 3,65% – Fundusz rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej. Warto zaznaczyć, że komentatorzy jasno określili ją jako parapodatek¹⁴.

Ponadto: „Konstrukcyjnie opłata paliwowa została powiązana z podatkiem akcyzowym, stąd przepisy ustawy o autostradach płatnych [tj. ustawy z dnia 27 października 1994 r. – przyp. red.] odwołują się do przepisów ustawy o podatku akcyzowym¹⁵. Próżno jednak szukać przyczyn tego powiązania w uzasadnieniach i ocenach skutków regulacji kolejnych projektów ustaw wprowadzających do ustawy o autostradach płatnych przepisy prawa wiążące ją z ustawą o podatku akcyzowym”¹⁶.

Jednocześnie trzeba zauważyć, że na podstawie art. 37q ustawy z dnia 27 października 1994 r. do opłaty paliwowej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁷. Od podatku różni się więc tym, że nie jest uiszczana na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, lecz na rzecz ww. Krajowego Funduszu Drogowego i Funduszu Kolejowego, a od dnia 1 stycznia 2022 r. również Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej. Wspomniana opłata ma takie cechy, jak charakter publicznoprawny, nieodpłatność, przymusowość i bezzwrotność, a ponadto pozbawiona jest ekwiwalentności¹⁸.

3.2. Opłata emisyjna

Opłata emisyjna uregulowana jest w rozdziale 5 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska¹⁹. Stanowi ona w 95% przychód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, a w 5% – Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej.

Opłacie emisyjnej podlega wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych. Obowiązek jej zapłaty ciąży na:

- 1) producencie paliw silnikowych albo
- 2) importerze paliw silnikowych, albo
- 3) podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzwspólnotowego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym paliw silnikowych, albo
- 4) innym podmiocie podlegającym na podstawie przepisów o podatku akcyzowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku akcyzowego od paliw silnikowych.

Obowiązek zapłaty opłaty emisyjnej powstaje z dniem powstania zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym od paliw silnikowych.

Zarówno opłata paliwowa, jak i opłata emisyjna są ściśle powiązane z należnościami akcyzowymi, w tym z zobowiązaniem podatkowym w akcyzie²⁰.

3.3. Opłata cukrowa

We Francji wyróżnia się tzw. opłaty behawioralne (fr. *taxes comportementales*), czyli związane głównie ze spożywaniem wyrobów alkoholowych i tytoniowych. Uzyskane w ten sposób fundusze przeciwdziałają negatywnym skutkom spożycia tych

używek. Głównym celem tych danin nie jest jednak funkcja fiskalna, lecz stymulacyjna (przeciwdziałanie spożyciu)²¹.

Przykładem takiej daniny w Polsce jest opłata od środków spożywczych uregulowana w rozdziale 3a ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym²², czyli tzw. opłata cukrowa czy też podatek cukrowy. Opłata oparta jest na konstrukcji akcyzowej, ponieważ obciąża wprowadzenie na rynek krajowy napojów zawierających wskazane w ww. ustawie substancje, tj. cukry, substancje słodzące, kofeinę, taurynę.

Opłata stanowi w 96,5% przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ), a w 3,5% dochód budżetu państwa, w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Opłata przekazywana do NFZ finansuje cele o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym, jak też świadczenia opieki zdrowotnej związane z chorobami rozwiniętymi na tle niewłaściwych wyborów i zachowań zdrowotnych.

Brak zindywidualizowanego świadczenia zwrotnego powodował liczne głosy, że w istocie jest to podatek, a nie opłata. Niemniej na uwagę zasługuje argument, że przedmiotem nałożenia tej daniny nie jest zdolność płatnicza danego podmiotu, lecz fakt, że jeśli podmiot faktycznie nią obciążony będzie spożywał produkty objęte opłatą, najprawdopodobniej stanie się odbiorcą usług publicznych w obszarze ochrony zdrowia.

Co istotne, do opłaty cukrowej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, a ponadto przewidziano sankcję – dodatkową opłatę pobieraną w razie nieuiszczenia opłaty w terminie²³.

3.4. Opłata od małpek

Drugą konstrukcją wpisującą się we wspomniane opłaty behawioralne jest tzw. opłata od małpek (także nazywana podatkiem od małpek), czyli od sprzedaży napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml.

Opłata ta jest uregulowana w ustawie z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi²⁴. Stanowi ona w 50% dochód gmin, na których terenie jest prowadzona sprzedaż napojów alkoholowych, a w 50% przychód NFZ. Beneficjenci opłaty nie mogą nią jednak dowolnie dysponować. Gmina musi spożytkować te środki na działania mające na celu realizację lokalnej międzysektorowej polityki przeciwdziałania negatywnym skutkom spożywania alkoholu. NFZ natomiast musi przeznaczyć te wpływy na działania o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym oraz na świadczenia opieki zdrowotnej w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień oraz innych następstw zdrowotnych spożywania alkoholu.

Zgodnie z art. 9² ust. 11 ustawy z dnia 26 października 1982 r. opłata za zezwolenie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 lub 2, oraz – od dnia 1 maja 2021 r. – za zezwolenie na wyprzedaż, o którym mowa w art. 9⁵ ust. 4, dla przedsiębiorcy zaopatrującego przedsiębiorcę, posiadającego zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży, w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml wynosi dodatkowo 25 zł za każdy pełny litr 100% alkoholu w tych opakowaniach.

Obowiązek uiszczenia opłaty powstaje w momencie zaopatrzenia w ww. napoje alkoholowe i ciąży na:

- 1) przedsiębiorcy zaopatrującym przedsiębiorcę, posiadającego zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży, w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml;
- 2) przedsiębiorcy posiadającym zezwolenie na obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi (do 18% albo/ oraz powyżej 18% alkoholu), który zaopatruje przedsiębiorcę posiadającego jednocześnie zezwolenie na obrót hurtowy i zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży.

Zgodnie z art. 9² ust. 16 ustawy z dnia 26 października 1982 r. organem właściwym w sprawie opłaty w części, o której mowa w art. 9² ust. 11, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania albo siedzibę przedsiębiorcy posiadającego zezwolenie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 lub 2, albo zezwolenie na wyprzedaż, o którym mowa w art. 9⁵ ust. 4. Stanowi to odejście od reguł powierzania zadań z zakresu zezwoleń na obrót napojami alkoholowymi i pobierania z tego tytułu opłat, ponieważ co do zasady właściwe są organy administracji terytorialnej rządowej lub samorządowej, a nie organy podatkowe. Ponadto Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy dokonuje podziału łącznych wpływów z opłaty proporcjonalnie do wpływów uzyskanych przez gminy z opłat, o których mowa w art. 11¹, pomiędzy gminy oraz NFZ²⁵.

3.5. Cel i skutki wprowadzenia opłat

W przypadku opłaty paliwowej cel jej wprowadzenia wydaje się fiskalny, a w przypadku opłaty emisyjnej wydawać by się mogło, że mógłby on być proekologiczny, prawdziwy cel profiskalny jest jednak również bardzo prawdopodobny. W przypadku podatku cukrowego i podatku od małpek od samego początku podkreślany był ich cel prozdrowotny, tj. zahamowanie patologicznej konsumpcji i poprawa zdrowia Polaków.

Na polskim gruncie można zauważyć, że omawiane opłaty generują wpływy, lecz nie to było głównym argumentem ustawodawcy za ich wprowadzeniem. Konsumpcja napojów gazowanych po nałożeniu podatku spadła²⁶, konsumpcja napojów energetycznych jednak się nie zmieniła²⁷. Odnotowano natomiast spadek sprzedaży tzw. małpek²⁸.

Wszystkie opisane wyżej parapodatki generują wpływy, a ich materia (poza tzw. podatkiem cukrowym) jest zbliżona do wyrobów objętych obecnie akcyzą.

4. PRZEKSZTAŁCENIE OPŁAT PARAPODATKOWYCH W PODATKI – ARGUMENTY ZA I PRZECIW

Argumentem za przekształceniem opłat parapodatkowych w podatki w pierwszej kolejności jest ich odbiór społeczny. Zarówno zwykli obywatele, jak i sami politycy i urzędnicy z wygody zaczęli używać terminów pozaustawowych, takich jak już wspomniany „podatek cukrowy”. Obstawanie przy nazwach „opłata” i „danina” już nawet ze względów politycznych nie wydaje się zasadne, ponieważ te obciążenia znaj-

dują się w systemie od kilku lat i nie zostały odrzucone przez obywateli.

W drugiej kolejności należy zwrócić uwagę na charakter podatku akcyzowego. Ma on za zadanie przynosić wpływy, a w przypadku takich substancji, jak tytoń²⁹ i alkohol, mających negatywny wpływ na zdrowie jednostek i generujących koszty społeczne, również ograniczać konsumpcję poprzez wzrost cen. Wydaje się, że w przypadku mocnego alkoholu w małych opakowaniach³⁰, a także napojów gazowanych i energetycznych zachodzi znaczące podobieństwo.

W trzeciej kolejności trzeba wskazać na walor upraszczania systemu podatkowego i finansów publicznych. Skierowanie środków do budżetu pozwoli ograniczyć zjawisko mnożenia funduszy i prowadzenia finansowej gospodarki pozabudżetowej. Dodatkowe środki w budżecie to teoretycznie większa możliwość walki z deficytem budżetowym, a także większa elastyczność w ich wydawaniu.

Wadą jest to, że konieczne byłoby podjęcie decyzji, czy omawiane paropodatki należy przekształcić w odrębne konstrukcyjnie podatki, czy też objąć je podatkiem akcyzowym. Wydaje się, że to drugie rozwiązanie mogłoby w zdecydowany sposób zmniejszyć przejrzystość i czytelność podatku akcyzowego. Ponadto trudno sobie wyobrazić zastosowanie niektórych konstrukcji, jak choćby produkcja w składach podatkowych czy też procedura zawieszenia poboru akcyzy. Dlatego rozwiązaniem pośrednim, które wydaje się optymalne, jest przeniesienie regulacji omawianych danin publicznych do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., z zachowaniem jednak ich odrębnego charakteru.

Jako wadę trzeba wskazać także to, że powyższa ustawa podzieliłaby los innych aktów prawnych, które odeszły od modelowego ujęcia regulowanych zagadnień na rzecz stania się miejscem w systemie prawa, gdzie pojawiają się regulacje o odmiennym charakterze – zarówno te modelowe, jak i te będące faktycznie całkowicie odrębnymi podatkami³¹. Mimo że pojawianie się wielu różnych podatków w jednej ustawie, która wyewoluowała z jednego rozwiązania modelowego, jest zjawiskiem raczej negatywnym, wydaje się ono lepsze i słusniejsze niż trwanie konstrukcji o charakterze bardzo zbliżonym do podatków w ustawach całkowicie niezwiązanych z materią prawa podatkowego.

5. PODSUMOWANIE

Obecnie Polska znajduje się w dość newralgicznym momencie z perspektywy polityki finansowej i gospodarczej. Wojna za naszą wschodnią granicą spowodowała znaczące zwiększenie wydatków budżetowych oraz tych pozabudżetowych. Wcześniejszy kryzys związany z pandemią COVID-19 wywołał bezprecedensowy wzrost zadłużenia pozabudżetowego. Obecnie w sferze debaty publicznej coraz powszechniej mówi się o problemach, takich jak brak transparentności oraz skomplikowanie systemu finansów publicznych³², w czym znaczący udział miało m.in. mnożenie funduszy i instytucji. Na tę kwestię zwrócono także uwagę, kiedy formułowano tzw. kamienie milowe, aby Polska mogła uzyskać środki z Krajowego Planu Odbudowy³³.

W aktualnym stanie prawnym i gospodarczym zasadne jest przeprowadzenie swego rodzaju audytu systemu finansowego państwa oraz źródeł środków do niego płynących. Zna-

miennie jest, że w sferze debaty publicznej dotychczas wszechobecny postulat obniżania podatków został w znacznej mierze zastąpiony postulatem ich uproszczenia. Uproszczenie podatków jest jednak procesem bardzo trudnym i niosącym ze sobą ryzyko stworzenia luk i patologii, dlatego zasadne jest, aby działania na rzecz ogólnej poprawy systemu finansów publicznych rozpocząć od zadania nieco prostszego, ale zdecydowanie nie mniej ambitnego i medialnego, jakim jest uporządkowanie polskiego systemu podatków, danin, opłat oraz innych należności publicznoprawnych. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. wydaje się optymalnym miejscem w systemie, aby skończyć z niedookreślonym statusem prawnym wspomnianych paropodatków. Opłatę paliwową i emisyjną można zlikwidować na rzecz podniesienia akcyzy od paliw, a podatek od małek i podatek cukrowy powinny się stać prawdziwymi samodzielными podatkami, a wtedy optymalne miejsce do ich uregulowania znalazłoby się w przywołanej ustawie.

Przypisy

- 1 Art. 145l ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1598.
- 2 G. Poniatowski, *Obietnice wyborcze pod lupą: PiS*, Rzeczpospolita, 19 października 2015 r., <https://www.rp.pl/opinie-ekonomiczne/art-4223611-obietnice-wyborcze-pod-lupa-pis>, dostęp: 17.09.2023.
- 3 Bankier.pl, *Sejm wprowadził podatek bankowy ze stawką 0,44 proc.*, 30 grudnia 2015 r., <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Sejm-wprowadzil-podatek-bankowy-ze-stawka-0-44-proc-3463534.html>, dostęp: 17.09.2023.
- 4 M. Flis, *Podatek dochodowy od osób prawnych – ujęcie modelowe a praktyka ustawowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 10, s. 6.
- 5 Tamże, s. 7.
- 6 Centrum Badania Opinii Społecznej, *Komunikat z badań nr 15/2023. O inflacji i finansach publicznych*, luty 2023, https://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2023/K_015_23.PDF, dostęp: 17.09.2023, rys. 5 i tabela 4.
- 7 Ministerstwo Finansów, *Podatek cukrowy – kto ma obowiązek zapłaty*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00252>, dostęp: 17.09.2023.
- 8 Z. Ofiarski, 3. *Parapodatki i inne obciążenia fiskalne*, w: tegoż, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369157919/236832/offiarski-zbigniew-prawo-podatkowe?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023; tenże, 3. *Parapodatki i inne obciążenia fiskalne*, w: tegoż, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369275775/5/offiarski-zbigniew-ogolne-prawo-podatkowe-zagadnienia-materialnoprawne-i-proceduralne?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- 9 Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm. – przyp. red.
- 10 J. Matarewicz, *Art. 1, w: tegoż, Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., 2023, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587850032/735664?keyword=harmoniz&toHit=1&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- 11 A. Lipnicki, *Potencjalne rozszerzenie zakresu wyrobów akcyzowych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” nr 25, 27 kwietnia 2020 r., https://isp-modzelewski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-25-2020/12/, dostęp: 17.09.2023.
- 12 Ł. Dynysiuk, J. Gluchowski, *Fiskalne i pozafiskalne aspekty podatku akcyzowego*, „Krytyka Prawa” 2016, t. 8, nr 4, https://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.ojs-doi-10_7206_kp_2080-1084_128/c/15-ad83adda-ce3b-43cc-ab3c-5b833b40e980.pdf, pdf, dostęp: 17.09.2023, s. 28-30.
- 13 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2483, dalej: ustawa z dnia 27 października 1994 r.

- ¹⁴ S. Parulski, *Art. 63*, w: tegoż, *Akcyza. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587260728/491179/parulski-szymon-akcyza-komentarz-wyd-iii?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- ¹⁵ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542, dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. – przyp. red.
- ¹⁶ R. Kusztal, *Punkty styczne opłaty paliwowej z podatkiem akcyzowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, <https://sip.lex.pl/#/publication/151383457/kusztal-rafal-punkty-styczne-oplaty-paliwowej-z-podatkiem-akcyzowym?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 18.09.2023, s. 43.
- ¹⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ¹⁸ R. Kusztal, dz. cyt., s. 43-44.
- ¹⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 ze zm.
- ²⁰ J. Matarewicz, *Art. 63*, w: tegoż, *Ustawa o podatku akcyzowym...*, dz. cyt., <https://sip.lex.pl/#/commentary/587850171/735825/matarewicz-jacek-ustawa-o-podatku-akcyzowym-komentarz-aktualizowany?keyword=op%C5%82ata%20emisyjna&cm=SREST>, dostęp: 18.09.2023.
- ²¹ B. Gryziak, *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawno porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5, s. 33-34.
- ²² Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1608.
- ²³ B. Gryziak, dz. cyt., s. 33-34.
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 165 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 października 1982 r.
- ²⁵ M. Koszowski, *Art. 9 (2)*, w: I. Niżnik-Dobosz, M. Koszowski, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz*, LEX/el., 2022, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587821594/698281/koszowski-michal-niznik-dobosz-iwona-ustawa-o-wychowaniu-w-trzezwosci-i-przeciwdzialaniu...?cm=URELATIONS>, dostęp: 18.09.2023.
- ²⁶ PP, www.portalspozywczy.pl/NielsenIQ, Napoje: nawet dwucyfrowe spadki sprzedaży przez podatek cukrowy, Portalspozywczy.pl, 30 marca 2021 r., <https://www.portalspozywczy.pl/napoje/wiadomosci/napoje-nawet-dwucyfrowe-spadki-sprzedazy-przez-podatek-cukrowy,197168.html>, dostęp: 17.09.2023.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ pas, *Tapnięcie na rynku „małpek”. Opłata zrobiła swoje?*, Businessinsider.com.pl, 3 lutego 2023 r., <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/tapniec-na-ryнку-malpek-gigantyczne-spadki-sprzedazy/bb47129>, dostęp: 17.09.2023.
- ²⁹ System zmierza w kierunku opodatkowania nikotyny, opodatkowano także płyny do papierosów elektronicznych niezawierające tytoniu, a w przyszłości być może zostaną opodatkowane saszetki nikotynowe, również niezawierające tytoniu.
- ³⁰ Który ze względu na łatwość konsumpcji, możliwość ukrycia choćby w miejscu pracy oraz szybkiego wprawienia się w stan nietrzeźwości przez przeciętnego konsumenta wydaje się szczególnie społecznie szkodliwy.
- ³¹ M. Flis, dz. cyt., s. 6.
- ³² R. Benecki, S. Dudek, L. Kotecki, *Zagrożenia nadmiernego długu publicznego*, Warszawa 2023, https://www.efcongress.com/wp-content/uploads/2023/07/Zagroz%CC%87enia2023-3_net.pdf, dostęp: 17.09.2023, s. 7-12; Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku*, nr ewid. 68/2023/P/23/001/KBF, nr ewid. 69/2023/P/23/002/KBF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27852.pdf>, dostęp: 17.09.2023, s. 5-8.
- ³³ Załącznik do wniosku dotyczącego decyzji wykonawczej Rady w sprawie zatwierdzenia oceny planu odbudowy i zwiększenia odporności Polski {SWD(2022) 161 final}, Bruksela, dnia 1.6.2022 r., COM(2022) 268 final, https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/media/109330/PL_zalacznik.pdf, dostęp: 17.09.2023, s. 20 i 21.
- Dynysiuł Ł., Głuchowski J., *Fiskalne i pozafiskalne aspekty podatku akcyzowego*, „Krytyka Prawa” 2016, t. 8, nr 4, https://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.ojs-doi-10_7206_kp_2080-1084_128/c/15-ad83adda-ce3b-43cc-ab3c-5b833b40e980.pdf, dostęp: 17.09.2023.
- Flis M., *Podatek dochodowy od osób prawnych – ujęcie modelowe a praktyka ustawowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 10.
- Gryziak B., *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawno porównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- Kusztal R., *Punkty styczne opłaty paliwowej z podatkiem akcyzowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, <https://sip.lex.pl/#/publication/151383457/kusztal-rafal-punkty-styczne-oplaty-paliwowej-z-podatkiem-akcyzowym?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 18.09.2023, s. 43.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., 2023.
- Niżnik-Dobosz I., Koszowski M., *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz*, LEX/el., 2022.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016.
- Źródła internetowe
- Bankier.pl, *Sejm wprowadził podatek bankowy ze stawką 0,44 proc.*, 30 grudnia 2015 r., <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Sejm-wprowadzil-podatek-bankowy-ze-stawka-0-44-proc-3463534.html>, dostęp: 17.09.2023.
- Koszowski M., *Art. 9 (2)*, w: I. Niżnik-Dobosz, M. Koszowski, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz*, LEX/el., 2022, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587821594/698281/koszowski-michal-niznik-dobosz-iwona-ustawa-o-wychowaniu-w-trzezwosci-i-przeciwdzialaniu...?cm=URELATIONS>, dostęp: 18.09.2023.
- Lipnicki A., *Potencjalne rozszerzenie zakresu wyrobów akcyzowych*, „Akcyza i Podatek Akcyzowy – Serwis ISP” nr 25, 27 kwietnia 2020 r., https://isp-mozaikawski.pl/akcyza_i_podatek_akc/akcyza-i-podatek-akcyzowy-serwis-isp-nr-25-2020/12/, dostęp: 17.09.2023.
- Matarewicz J., *Art. 1*, w: tegoż, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., 2023, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587850032/735664?keyword=harmoniz&toHit=1&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- Matarewicz J., *Art. 63*, w: tegoż, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., 2023, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587850171/735825/matarewicz-jacek-ustawa-o-podatku-akcyzowym-komentarz-aktualizowany?keyword=op%C5%82ata%20emisyjna&cm=SREST>, dostęp: 18.09.2023.
- Ministerstwo Finansów, *Podatek cukrowy – kto ma obowiązek zapłaty*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00252>, dostęp: 17.09.2023.
- Ofiarski Z., 3. *Parapodatki i inne obciążenia fiskalne*, w: tegoż, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369275775/5/ofiarski-zbigniew-ogolne-prawo-podatkowe-zagadnienia-materialnoprawne-i-proceduralne?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- Ofiarski Z., 3. *Parapodatki i inne obciążenia fiskalne*, w: tegoż, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369157919/236832/ofiarski-zbigniew-prawo-podatkowe?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- Parulski S., *Art. 63*, w: tegoż, *Akcyza. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587260728/491179/parulski-szymon-akcyza-komentarz-wyd-iii?keyword=parapodatki&cm=SREST>, dostęp: 17.09.2023.
- Poniatowski G., *Obietnice wyborcze pod lupą: PiS*, Rzeczpospolita, 19 października 2015 r., <https://www.rp.pl/opinie-ekonomiczne/art4223611-obietnice-wyborcze-pod-lupa-pis>, dostęp: 17.09.2023.
- pas, *Tapnięcie na rynku „małpek”. Opłata zrobiła swoje?*, Businessinsider.com.pl, 3 lutego 2023 r., <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/tapniec-na-ryнку-malpek-gigantyczne-spadki-sprzedazy/bb47129>, dostęp: 17.09.2023.
- PP, www.portalspozywczy.pl/NielsenIQ, Napoje: nawet dwucyfrowe spadki sprzedaży przez podatek cukrowy, Portalspozywczy.pl, 30 marca 2021 r., <https://www.portalspozywczy.pl/napoje/wiadomosci/>

Bibliografia

Literatura

- Benecki R., Dudek S., Kotecki L., *Zagrożenia nadmiernego długu publicznego*, Warszawa 2023, https://www.efcongress.com/wp-content/uploads/2023/07/Zagroz%CC%87enia2023-3_net.pdf, dostęp: 17.09.2023.

napoje-nawet-dwucyfrowe-spadki-sprzedazy-przez-podatek-cukrowy,197168.html, dostęp: 17.09.2023.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1608.
- Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1598.
- Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 165 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 ze zm.

- Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2483.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Inne źródła

- Centrum Badań Opinii Społecznej, *Komunikat z badań nr 15/2023. O inflacji i finansach publicznych*, luty 2023, https://www.cbos.pl/SPI-SKOM.POL/2023/K_015_23.PDF, dostęp: 17.09.2023.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku*, nr ewid. 68/2023/P/23/001/KBF, nr ewid. 69/2023/P/23/002/KBF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27852.pdf>, dostęp: 17.09.2023.
- Załącznik do wniosku dotyczącego decyzji wykonawczej Rady w sprawie zatwierdzenia oceny planu odbudowy i zwiększania odporności Polski {SWD(2022) 161 final}, Bruksela, dnia 1.6.2022 r., COM(2022) 268 final, https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/media/109330/PL_zalacznik.pdf, dostęp: 17.09.2023.