

Andrzej Tatara

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0003-4905-2349

atatara@uz.zgora.pl

Szczególny nadzór podatkowy jako element ochrony dochodów budżetowych

Słowa kluczowe: akcyza, szczególny nadzór podatkowy, budżet, kontrola podatkowa

Streszczenie. W niniejszym artykule omówiono problematykę szczególnego nadzoru podatkowego, jego genezy oraz aktualnie obowiązujących rozwiązań. Zwrócono uwagę na fakt dekompozycji tej instytucji, w szczególności odejście od unormowania tego pojęcia. Skoncentrowano się na funkcjonalnym znaczeniu nadzoru skarbowego, szczególnego nadzoru podatkowego, a obecnie doraźnej i stałej kontroli celno-skarbowej. Instytucje te z uwagi na nadzór nad produkcją wyrobów akcyzowych miały na celu zabezpieczenie prawidłowości procesu produkcyjnego, ale również zabezpieczenie prawidłowego rozliczania podatku akcyzowego, zatem pomimo zmian w nomenklaturze ich funkcjonalne znaczenie pozostało tożsame.

Special tax supervision as an element of protection of budget revenues

Keywords: excise duty, special tax supervision, budget, tax supervision

Summary. This article discusses the issue of special tax supervision, its origins and currently applicable solutions. Attention was drawn to the decomposition of this institution, in particular the departure from standardizing this concept. The focus was on the functional importance of fiscal supervision, special tax supervision, and currently ad hoc and permanent customs and fiscal control. Due to the supervision of the production of excise goods, these institutions were intended to ensure the correctness of the production process, but also to ensure the correct settlement of excise tax, so despite changes in the nomenclature, their functional meaning remained the same.

Wprowadzenie

Problematyka szczególnego nadzoru podatkowego jest zagadnieniem istotnym z perspektywy ochrony interesów fiskalnych państwa. Aktualnie pojęcie to nie ma charakteru normatywnego z uwagi na zaistniałą dekompozycję prawną tej instytucji¹.

¹ A. Gorgol, *Wyzwania teoretyczne i praktyczne związane z istotą szczególnego nadzoru podatkowego*, [w:] *Kontrola podatkowa skarbowo i celna wyzwania teorii i praktyki*, red. P. Malinowski, T. Nowak, A. Sędkowska, Warszawa 2013, s. 219.

Jednakże przedstawiciele nauki prawa podatkowego z zakresu podatku akcyzowego wykorzystują to pojęcie z odwołaniem się do funkcjonalnego znaczenia tego rozwiązania. W niniejszym artykule poddano analizie rozwiązanie dotyczące szczególnego nadzoru podatkowego zarówno w aspekcie historycznym, odwołując się do przedwojennych aktów normatywnych, analogicznych rozwiązań powojennych, jak i zmian tej instytucji w ciągu ostatnich trzydziestu lat. Wobec czego zasadniczą tezą niniejszego artykułu jest wykazanie, iż niezależnie od zmian nomenklatury pojęciowej w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego, jego funkcjonalne znaczenie zostało utrzymane. W chwili obecnej żaden z aktów normatywnych nie posługuje się już pojęciem szczególnego nadzoru podatkowego, jednakże w aktualnych aktach normatywnych dotyczących kontroli celno-skarbowej używane pojęcia kontroli stałej i kontroli doraźnej mają ten sam cel, a mianowicie weryfikację prawidłowości wytwarzania wyrobów akcyzowych w składach podatkowych, jak również prawidłowość rozliczeń podatku akcyzowego. W związku z powyższym aktualne instytucje kontrolne mają zasadniczo taki sam cel, jaki miał szczególny nadzór podatkowy czy istniejący wcześniej nadzór skarbowy. W związku z powyższym w ocenie autora niniejszego artykułu, pomimo dekompozycji normatywnej szczególnego nadzoru podatkowego, jego funkcjonalne znaczenie zostało utrzymane. Wobec powyższego aktualne pozostaje twierdzenie, iż jest to element ochrony interesów fiskalnych państwa, zwłaszcza w kontekście istotnego z perspektywy budżetu państwa podatku akcyzowego. W ciągu lat podatek akcyzowy stanowi około 1/5 całości wpływów budżetowych i zajmuje w tym zakresie drugie miejsce po podatku od towarów i usług. Ochrona wpływów z tytułu podatku akcyzowego jest szczególnie istotna z uwagi na podatność wyrobów akcyzowych na działania przestępczości podatkowej, a także funkcjonowania tzw. szarej strefy. Taka możliwość wynika ze znacznego obciążenia wyrobów akcyzowych daninami publicznymi, a także w przypadku niektórych wyrobów preferencji konsumenckich.

Dla zrealizowania założeń badawczych wykorzystano metodę historyczno-prawną, odwołując się do przedwojennych regulacji prawnych w zakresie nadzoru skarbowego, szczególnego nadzoru podatkowego czy doraźnej i stałej kontroli celno-skarbowej. Posłużono się również metodą dogmatyczną, wykorzystując wykładnię gramatyczną oraz funkcjonalną. Ostatnią z metod badawczych było wykorzystanie ekonomicznej analizy prawa w kontekście wpływu tych instytucji prawnych na zabezpieczenie dochodów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego.

1. Pojęcie i rys historyczny szczególnego nadzoru podatkowego

Aktualnie szczególny nadzór podatkowy nie jest pojęciem o charakterze normatywnym. Jest to następstwo dekompozycji prawnej tej instytucji². Prawidłowe zdefiniowanie szczególnego nadzoru podatkowego wymaga odwołania się do aktów prawnych bezpośrednio odnoszących się do tej materii. Genezy instytucji szczególnego nadzoru podatkowego należy doszukiwać się już w przedwojennych aktach prawnych dotyczących nadzoru skarbowego nad monopolem spirytusowym³ i monopolem tytoniowym⁴. W przypadku monopolu tytoniowego nadzór skarbowy obejmował w zasadzie obowiązek przestrzegania przepisów ustawy o monopolu tytoniowym w zakresie reglamentacji poprzez zezwolenie na uprawę tytoniu, a także jego przywozu z zagranicy, wytwarzania i przetwarzania wyrobów tytoniowych oraz ich obrotu⁵. Natomiast nadzór skarbowy nad obrotem wyrobami spirytusowymi był zdecydowanie bardziej rozbudowany, ponieważ obejmował nie tylko samą produkcję czy przetwarzanie tych wyrobów, ale również wytwarzanie urządzeń służących do pędzenia spirytusu i półproduktów służących do jego wytwarzania⁶.

Z kolei po zakończeniu drugiej wojny światowej wprowadzono szczególny nadzór podatkowy⁷. Instytucja ta dotyczyła pierwotnie przemysłu winiarskiego, piwowarskiego i spirytusowego⁸. Należy wskazać, że zakres szczególnego nadzoru podatkowego był odmienny dla przemysłu winiarskiego i piwowarskiego, ponieważ obejmował czynności związane z magazynowaniem, wytwarzaniem i sprzedażą wyrobów przemysłu piwowarskiego i winiarskiego⁹. Z kolei przemysł

² A. Gorgol, *Wyzwania teoretyczne...*, s. 219.

³ Por. art. 85 ustawy o monopolu spirytusowym z dnia 31 lipca 1924 r., Dz.U. z 1924 r. Nr 78, poz. 756 ze zm.; art. 84 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o monopolu spirytusowym z dnia 26 marca 1927 r., Dz.U. z 1927 r. Nr 32, poz. 289, ze zm.; art. 63 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych z dnia 11 lipca 1932 r., Dz.U. z 1932 r. Nr 63, poz. 586, ze zm.

⁴ Zob. art. 20 ustawy o monopolu tytoniowym z dnia 1 czerwca 1922 r., Dz.U. z 1922 r. Nr 47, poz. 409 ze zm.

⁵ Por. art. 5 i 6 ustawy o monopolu tytoniowym z dnia 1 czerwca 1922 r., Dz.U. z 1922 r. Nr 47, poz. 409 ze zm.

⁶ Por. art. 85 ustawy o monopolu spirytusowym z dnia 31 lipca 1924 r., Dz.U. z 1924 r. Nr 78, poz. 756 ze zm.; art. 84 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o monopolu spirytusowym z dnia 26 marca 1927 r., Dz.U. z 1927 r. Nr 32, poz. 289 ze zm.; art. 63 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych z dnia 11 lipca 1932 r., Dz.U. z 1932 r. Nr 63, poz. 586 ze zm.

⁷ Zob. art. 4 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym z dnia 16 maja 1946 r., Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 174.

⁸ Zob. § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wprowadzenia szczególnego nadzoru podatkowego oraz ogólnych zasad wykonywania tego nadzoru z dnia 25 października 1958 r., Dz.U. z 1958 r. Nr 66, poz. 323, dalej: r.s.n.p.1958.

⁹ Zob. § 2 pkt 1 r.s.n.p.1958.

spirytusowy podlegał tej instytucji nadzoru w zakresie wytwarzania, oczyszczania, odwadniania, przerobu, zużycia, regeneracji stężania i skażania spirytusu, a także jego magazynowania¹⁰. Szczególny nadzór podatkowy mógł polegać na kontroli doraźnej, okresowej lub stałym nadzorze. Celem tej instytucji była weryfikacja ilości zużytych w procesie produkcyjnym surowców i wytworzonych wyrobów oraz obrotu towarowego w przedsiębiorstwach objętych nadzorem, a także terminowość wpłat podatku obrotowego i zapobieganie nadużyciom i stratom w gospodarce narodowej¹¹.

Podobny zakres podmiotowy i funkcjonalny szczególnego nadzoru podatkowego został określony w kolejnym z rozporządzeń dotyczących tej instytucji¹². Odmienność, jaka pojawiła się względem do poprzedniego rozporządzenia, polegała na wyłączeniu z zakresu szczególnego nadzoru podatkowego spirytusu denaturyzowanego¹³. Kolejne rozporządzenia rozszerzyły zakres szczególnego nadzoru podatkowego o wyroby tytoniowe¹⁴.

Wprowadzenia szczególnego nadzoru podatkowego aktem prawnym rangi ustawowej jako procedury kontroli podatkowej dokonano w ustawie o kontroli skarbowej¹⁵. Jednakże doprecyzowanie zakresu stosowania szczególnego nadzoru podatkowego w dalszym ciągu miało miejsce w drodze rozporządzenia¹⁶. W ramach tej regulacji szczególnym nadzorem podatkowym objęto: spirytus własnej produkcji oraz zakupiony, jeżeli w jego cenie nie została uwzględniona akcyza, wyroby spirytusowe, piwo, wyroby winiarskie i inne napoje alkoholowe, wobec których nie powstał obowiązek zapłaty akcyzy¹⁷. Przewidziano również zakres wyłączeń¹⁸, wobec których ta procedura kontrolna nie odnajdowała zastosowania. W obowiązującym rozporządzeniu dopuszczalny był stały nadzór nad produkcją

¹⁰ Zob. § 2 pkt 2 r.s.n.p.1958.

¹¹ Por. § 5 ust. 1 i 2 oraz § 6 ust. 1 i 2 r.s.n.p.1958.

¹² Zob. § 1 ust. 1-3, § 2 i § 5 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu wykonywania tego nadzoru z dnia 22 lutego 1982 r., Dz.U. z 1982 r. Nr 9, poz. 68, dalej: r.s.n.p.1982.

¹³ Por. § 1 ust. 2 r.s.n.p.1982.

¹⁴ Zob. § 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów z dnia 30 czerwca 1993 r., Dz.U. z 1993 r. Nr 59, poz. 275, dalej: r.s.n.p.1993 oraz § 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu wykonywania tego nadzoru z dnia 18 lutego 1994 r., dalej: r.s.n.p.1994.

¹⁵ Por. Rozdział 3b ustawy o kontroli skarbowej z dnia 28 września 1991 r., t.j. Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572, dalej: u.k.s. szczególnie nadzór podatkowy wprowadzono art. 1 pkt 23 ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw z dnia 7 listopada 1996 r., Dz.U. z 1996 r. Nr 152, poz. 720.

¹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zakresu i zasad wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego z dnia 16 lipca 1997 r., Dz.U. 1997 r. Nr 86, poz. 545, dalej: r.s.n.p.1997.

¹⁷ Zob. § 3 ust. 1 r.s.n.p.1997.

¹⁸ Zob. § 3 ust. 2 r.s.n.p.1997.

wyrobów spirytusowych¹⁹, przechowywanie tych towarów w urzędowo zabezpieczonym magazynie²⁰, zasady przesyłki spirytusu²¹. Przewidziano również odrębne regulacje dla prowadzenia szczególnego nadzoru podatkowego w zakresie piwa²² i wyrobów winiarskich²³. Ta forma realizacji szczególnego nadzoru podatkowego została uchylona od 1 września 2003²⁴. Aktualnie najbardziej zbliżoną do szczególnego nadzoru podatkowego formą kontroli jest kontrola celno-skarbowa realizowana w sposób stały²⁵.

Szczególny nadzór podatkowy był niewątpliwie specyficzną formą kontroli prawidłowości produkcji i obrotu wyrobami nim objętymi. Finalnie jego przeprowadzanie determinowało prawidłowość obliczanych należności podatkowych z tytułu obrotu wyrobami akcyzowymi. Z tej przyczyny szczególny nadzór podatkowy realizował bardzo istotny cel z perspektywy ochrony dochodów budżetowych z tytułu należnej akcyzy.

2. Podatek akcyzowy jako źródło dochodów budżetu państwa

Podatek akcyzowy stanowi istotne źródło dochodów budżetowych²⁶. Cechuje go również wysoka wydajność fiskalna, co wynika z konstrukcji tej daniny publicznej jako podatku rzeczowego, pośredniego i jednofazowego. W następstwie tak ukształtowanych cech tego podatku istotnym jest to, że większą rolę odgrywa przedmiot tego podatku niż sytuacja osobista podatnika²⁷. Niewątpliwie w ciągu ostatnich 20 lat podatek akcyzowy stanowił jedną piątą dochodów budżetowych. W poniżej opracowanej tabeli wskazano zmiany w wysokości wpływów kwotowych z tytułu podatku akcyzowego w latach 2000-2022, a w celu porównania zestawiono te dane z całością dochodów budżetowych i na tej podstawie określono, w jakim zakresie akcyza stanowi procentowy udział w podatkowych dochodach Skarbu Państwa.

¹⁹ Zob. § 5 ust 1 r.s.n.p.1997.

²⁰ Zob. § 8 r.s.n.p.1997.

²¹ Zob. § 9 r.s.n.p.1997.

²² Por. Rozdział 5 r.s.n.p.1997.

²³ Por. Rozdział 6 r.s.n.p.1997.

²⁴ Zob. Ustawa o utworzeniu wojewódzkich kolegiów skarbowych oraz zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Dz.U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1302.

²⁵ Zob. art. 55 ustawy o krajowej administracji skarbowej z dnia 16 listopada 2016 r., t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615, dalej: ustawa o KAS.

²⁶ Z. Fedorowicz, *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965, s. 117.

²⁷ A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, P. Smoleń, wyd. 6, Warszawa 2023, s. 268-271.

Tabela 1. Wykaz dochodów z podatku akcyzowego w latach 2000–2022

Rok podatkowy	Dochody z podatku akcyzowego (w tys. zł) ²⁸	Łączne dochody podatkowe (w tys. zł)	Procentowy udział akcyzy w dochodach podatkowych
2000	27 312 000	122 457 559,1	22,30
2001	28 860 500	119 291 343,0	24,19
2002	31 489 800	129 085 546,0	24,39
2003	34 444 949	146 630 746,0	23,49
2004	37 967 377	155 967 470,0	24,34
2005	39 479 110	178 646 623,0	22,10
2006	42 078 023	201 445 398,0	20,89
2007	49 025 521	239 606 713,0	20,46
2008	50 490 116	255 506 256,0	19,76
2009	53 926 887	248 472 784,0	21,70
2010	55 684 476	255 567 953,0	21,79
2011	57 963 709	279 516 996,0	20,74
2012	60 449 853	284 464 058,0	21,25
2013	60 653 116	278 499 526,0	21,78
2014	61 570 439	294 904 065,0	20,88
2015	62 808 633	303 300 857,0	20,71
2016	65 749 274	316 905 674,6	20,75
2017	68 261 286	3624 06 231,6	18,84
2018	72 108 486	343 157 063,0	21,01
2019	73 000 000	353 780 000,0	20,63
2020	71 787 252	419 795 677,0	17,01
2021	75 470 000	494 843 463,0	15,25
2022	79 072 700	491 936 950,0	16,07

Źródło: opracowanie własne.

Od 2017 r. zauważalny jest znaczący wzrost dochodów z tytułu podatku od towarów i usług, co powoduje, że procentowy udział dochodów budżetowych z tytułu akcyzy stanowi mniejszy udział w całości dochodów budżetowych²⁹. W kontekście podatku akcyzowego należy zwrócić uwagę, że opodatkowaniu zasadniczo pod-

²⁸ Sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej za lata: 2000–2022, źródło: www.mf.gov.pl [dostęp: 12.06.2023].

²⁹ Sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej za lata: 2017, 2019, 2020, 2021 i 2022, źródło: www.mf.gov.pl [dostęp: 12.06.2023].

legają wyroby akcyzowe, skutkiem czego jest brak wpływu preferencji konsumentów na dochody z tej daniny publicznej, ponieważ wyroby akcyzowe cechują się sztywnym popytem, przynajmniej w zakresie wyrobów energetycznych czy energii elektrycznej. Jednakże należy zwrócić uwagę, że również w kontekście wyrobów alkoholowych czy tytoniowych ich zużycie, a zatem wpływy podatkowe z tego tytułu nie ulegają zmniejszeniu. Taki stan rzeczy ma miejsce zarówno w dobrej, jak i złej koniunkturze, ponieważ niezależnie od niej popyt na wyroby akcyzowe nie ulegnie drastycznej zmianie.

Podatek akcyzowy realizuje funkcję fiskalną i stanowi stabilne źródło dochodów budżetowych. Stabilność fiskalna akcyzy wynika z dwóch istotnych jej cech: selektywnego charakteru tego podatku i wynikającego z tego sztywnego popytu na towary objęte opodatkowaniem. Podatkiem akcyzowym objęte są te towary, na które popyt nie ulega gwałtownym zmianom wynikającym z tendencji rynkowych. Efektywność akcyzy może wynikać również z przyjętej techniki poboru tego podatku, który jest wymagalny jednorazowo w momencie dopuszczenia do konsumpcji. Zachowanie efektywności podatku akcyzowego wymaga odpowiedniego balansu pomiędzy poszczególnymi elementami konstrukcyjnymi determinującymi jego wydajność dochodową. Realizacja funkcji fiskalnej ogranicza swobodę tworzenia elementów konstrukcyjnych podatku. Determinuje przyjęcie takich rozwiązań, które zapewniają optymalną relację pomiędzy podstawą opodatkowania, stawek podatkowych, katalogiem ulg i umorzeń oraz mechanizmem poboru podatku w celu maksymalizacji dochodów budżetowych.

Z powyżej opisanych przyczyn – brak wpływu preferencji konsumentów na dochody z tytułu podatku akcyzowego, ograniczony zakres preferencji podatkowych, stabilność popytu na wyroby objęte opodatkowaniem – podatek akcyzowy stanowi istotny element wpływów budżetowych. Należy zwrócić uwagę, iż wartość kwotowa dochodów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego wzrasta, natomiast jedynie procentowy udział dochodów z akcyzy ulega zmniejszeniu z uwagi na wzrost funkcji fiskalnej podatku od towarów i usług. Z powodu znaczenia tej daniny publicznej dla wpływów budżetowych niezbędne jest realizowanie działań nadzorczych przez właściwe organy państwa, aby minimalizować ryzyko przeniesienia obrotu choćby części wyrobów akcyzowych do szarej strefy. Niewątpliwie z uwagi na wysokie obciążenia fiskalne wyrobów akcyzowych zarówno podatkiem akcyzowym, jak i podatkiem od towarów i usług, a także sztywność popytu na te towary, nielegalny obrót wyrobami akcyzowymi może stanowić pokusę dla realizacji działań o charakterze przestępczym. Z tego powodu należy zwrócić uwagę na instrumenty prawne, które mają przeciwdziałać powstawaniu zachowań niepożądanych.

3. Aktualne formy realizacji kontroli obrotu wyrobami akcyzowymi i ich wpływ na wysokość dochodów budżetowych

W aktualnych normach prawnych szczególny nadzór podatkowy uległ, co prawda, dekompozycji prawnej, jednakże pomimo dokonania zmiany nomenklatury w dalszym ciągu istnieje możliwość prowadzenia tzw. kontroli stałej, realizowanej na podstawie przepisów ustawy o krajowej administracji skarbowej³⁰. Kontrola stała może być realizowana w zakresie produkcji, przemieszczania oraz zużycia wyrobów akcyzowych, a w szczególności w przypadku ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, konfekcjonowania, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu oraz niszczenia, nadto kontrola może dotyczyć stosowania znaków akcyzy. Szczegółowe zasady dotyczące kontroli niektórych wyrobów akcyzowych zostały na podstawie przepisu delegującego przekazane do sprecyzowania w drodze rozporządzenia³¹.

Kontrola prowadzona na podstawie przepisów rozporządzenia³² może w zakresie przestrzegania przepisów ustawy o podatku akcyzowym dotyczyć objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów alkoholowych³³ (piwa, wina i alkoholu etylowego), wyrobów energetycznych³⁴, olejów smarowych³⁵, wyrobów tytoniowych³⁶, płynu do papierosów elektronicznych³⁷, wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem ze względu na przeznaczenie³⁸, opodatkowanych stawką zerową³⁹, produkowanych poza składem podatkowym⁴⁰ i skażonego alkoholu etylowego⁴¹. W przedmiotowym rozporządzeniu, podobnie jak w przypadku szczególnego nadzoru podatkowego, przewidziano możliwość realizacji kontroli doraźnej i stałej⁴². Wykonywanie kontroli stałej można podzielić na dwie kategorie, tj. kontrolę stałą obowiązkową⁴³ i kontrolę stałą fakultatywną⁴⁴.

³⁰ Zob. art. 55 ust. 1 ustawy o KAS.

³¹ Zob. art. 90 ust. 1 ustawy o KAS.

³² Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych z dnia 12 sierpnia 2021 r., Dz.U. z 2021 r. poz. 1636, dalej: rozporządzenie w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³³ Zob. §1 pkt 1 lit. a rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³⁴ Zob. §1 pkt 1 lit. b tiret 1 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³⁵ Zob. §1 pkt 1 lit. b tiret 2 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³⁶ Zob. §1 pkt 1 lit. b tiret 3 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³⁷ Zob. §1 pkt 1 lit. b tiret 4 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³⁸ Zob. §1 pkt 1 lit. c rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

³⁹ Zob. §1 pkt 1 lit. d rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴⁰ Zob. §1 pkt 1 lit. e rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴¹ Zob. §1 pkt 1 lit. f rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴² Zob. § 3 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴³ Zob. § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴⁴ Zob. § 4 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

Przyjęcie nomenklatury kontroli stałej obligatoryjnej wynika z literalnej treści przepisu, który wprost wskazuje, że „kontrolą stałą są objęte podmioty”, co oznacza, że właściwy naczelnik urzędu celno-skarbowego jest zobowiązany do realizowania kontroli stałej. Obligatoryjność tej instytucji dotyczy wytwarzania, oczyszczania lub odwadniania alkoholu etylowego objętego pozycją CN 2207, z wyłączeniem wytwarzanego przez jednostki naukowe alkoholu etylowego⁴⁵, a także produkcji alkoholu etylowego objętego pozycją CN 2208 z wyłączeniem przypadków, w których akcyza została zapłacona lub przedpłacona⁴⁶.

Z kolei fakultatywność kontroli stałej wynika z przyznania naczelnikowi właściwego urzędu celno-skarbowego uprawnienia polegającego na możliwości wprowadzenia kontroli stałej. Swoboda w wykorzystaniu kontroli stałej wynika z użytego zwrotu językowego „może objąć kontrolą stałą”. Możliwość wprowadzenia kontroli stałej dotyczy podmiotów przetwarzających, zużywających, przyjmujących lub wydających alkohol etylowy o kodzie CN 2207 w ilości przekraczającej 20 tys. litrów bądź wytwarzają ten alkohol w procesie destylacji; produkują, przyjmują lub wydają wyroby energetyczne objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy; a także w przypadku wyjątków przewidzianych dla stosowania kontroli stałej obligatoryjnej⁴⁷. Wprowadzenie kontroli stałej fakultatywnej winno wiązać się z analizą ryzyka możliwych naruszeń przepisów prawa podatkowego, informując o tym podmiot na 7 dni przed wprowadzeniem kontroli stałej⁴⁸.

Kontrola realizowana na podstawie omawianego rozporządzenia, zarówno ta przeprowadzana stale, jak i doraźnie, polega na bezpośrednim uczestniczeniu osoby kontrolującej w czynnościach związanych z produkcją, przyjmowaniem, wydawaniem, zużyciem, magazynowaniem i niszczeniem wyrobów akcyzowych objętych zakresem tego aktu wykonawczego⁴⁹, skazaniem alkoholu etylowego⁵⁰, dodawaniem do wyrobów energetycznych substancji stosowanych do znakowania i barwienia⁵¹. Kontrola stała lub doraźna może również polegać na kontroli produkcji, oznaczania znakami akcyzy, zdjęcia, kasowania oraz niszczenia znaków akcyzy, obrachunku stanów magazynowych, poborze i badaniu próbek wyrobów akcyzowych, weryfikowaniu dokumentacji, sprawdzaniu znakowania wyrobów energetycznych barwnikami, sprawdzaniu prawidłowości i terminowości obliczania i wpłacania należnego podatku akcyzowego, kontroli zamknięć urzędowych, właściwego utrzymania urządzeń, przyrządów i środków transportu, pomieszczeń i naczyń służących do

⁴⁵ Zob. § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴⁶ Zob. § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴⁷ Por. § 4 ust. 2 pkt. 1-6 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴⁸ Por. § 4 ust. 3-5 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁴⁹ Zob. § 3 ust. 1 lit. a rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁵⁰ Zob. § 3 ust. 1 lit. b rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

⁵¹ Zob. § 3 ust. 1 lit. c rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej.

wykonywania czynności kontrolnych, nadzoru nad prawidłowością wykonywania aktów weryfikacyjnych⁵².

Zakres przeprowadzanych czynności realizowanych w ramach kontroli stałej i doraźnej pozwala na stwierdzenie, iż jest to instytucja umożliwiająca nadzór nad obrotem wyrobami akcyzowymi. Z uwagi na wysoki stopień obciążenia daninami publicznymi wyrobów akcyzowych są one podatne na przeniesienie do tzw. szarej strefy. Stały nadzór nad procesem produkcyjnym oraz przetwórczym dokonywany przez właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego umożliwia – na każdym etapie stosowania procedury zawieszania poboru akcyzy – nadzór nad prawidłowością działań podatnika, a także weryfikację, czy należny podatek akcyzowy wpłacany jest we właściwej wysokości. Zatem zasadniczym celem zastosowania tej instytucji jest ochrona źródeł dochodów budżetowych.

Podsumowanie

Pomimo iż kontrola stała i doraźna pojęciowo są instytucjami odmiennymi od szczególnego nadzoru podatkowego, to jednak zakres czynności realizowanych przez właściwe organy podatkowe jest w obu tych instytucjach tożsamy. Analogiczny jest również cel stosowania tych instrumentów prawnych, polegający na kontroli produkcji wyrobów akcyzowych prowadzonej w składach podatkowych, a zatem przeciwdziałanie zjawiskom o charakterze przestępczym, czy też przenoszeniu gotowych wyrobów akcyzowych do tzw. szarej strefy. Instrumenty nadzoru, jakimi dysponuje państwo w rozumieniu aktualnej nomenklatury, tj. kontroli doraźnej i stałej, mają na celu zabezpieczenie wpływów z tytułu podatku akcyzowego w szczególności poprzez nadzór nad prawidłowością procesu produkcyjnego i ograniczenie powstałych w procesie produkcji ubytków. Całokształt tych działań kontrolnych zmierza do zapewnienia właściwej wysokości wpływów z tytułu podatku akcyzowego.

Niewątpliwie podatek akcyzowy stanowi istotny element struktury dochodów budżetu państwa. Ze względu na wysokie obciążenia fiskalne wyroby akcyzowe są podatne na wytwarzanie ich w ramach działań o charakterze przestępczym, ale również przenoszenie obrotu wyrobami akcyzowymi do tzw. szarej strefy. Skutkiem takich działań byłby niewątpliwie znaczący spadek dochodów budżetowych z tytułu tej daniny publicznej.

Warto zauważyć, że następujące w ciągu lat zmiany o charakterze nomenklaturowym nie zmieniły istoty tej instytucji. Więcej: zmiany te ograniczały się w zasadzie do nazewnictwa, natomiast rola funkcjonalna pozostawała tożsama, czyli

⁵² Por. § 3 ust. 2-12 rozporządzenia w sprawie kontroli celno-skarbowej oraz art. 109 ust. 1 ustawy o KAS.

nadzór nad prawidłowym procesem wytwarzania wyrobów akcyzowych, a następnie prawidłowe rozliczenie należnego podatku. Taka sytuacja miała miejsce zarówno w odniesieniu do nadzoru skarbowego, szczególnego nadzoru podatkowego czy wreszcie kontroli celno-skarbowej stałej i doraźnej. Zatem zmiany nomenklatury nie wpływają w znacznym stopniu na realizację przez te instytucje nałożonych przez podmiot prawotwórczy celu, jakim jest ochrona wpływów budżetowych.

Literatura

- Fedorowicz Z., *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965.
 Gorgol A., *Podatek akcyzowy*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, P. Smoleń, wyd. 6, Warszawa 2023.
 Gorgol A., *Wyzwania teoretyczne i praktyczne związane z istotą szczególnego nadzoru podatkowego*, [w:] *Kontrola podatkowa skarbową i celną wyzwania teorii i praktyki*, red. P. Malinowski, T. Nowak, A. Sędkowska, Warszawa 2013.

Akty normatywne i dokumenty

- Ustawa o monopolu spirytusowym z dnia 31 lipca 1924 r., Dz.U. 1924, nr 78, poz. 756 ze zm.
 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o monopolu spirytusowym z dnia 26 marca 1927 r., Dz.U. z 1927 r. Nr 32, poz. 289 ze zm.
 Ustawa o monopolu tytoniowym z dnia 1 czerwca 1922 r., Dz.U. z 1922 r. Nr 47, poz. 409 ze zm.
 Ustawa o monopolu spirytusowym z dnia 31 lipca 1924 r., Dz.U. z 1924 r. Nr 78, poz. 756 ze zm.
 Dekret o postępowaniu podatkowym z dnia 16 maja 1946 r., Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 174.
 Ustawa o kontroli skarbowej z dnia 28 września 1991 r., t.j. Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572.
 Ustawa o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw z dnia 7 listopada 1996 r., Dz.U. z 1996 r. Nr 152, poz. 720.
 Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zakresu i zasad wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego z dnia 16 lipca 1997 r., Dz.U. 1997 r. Nr 86, poz. 545.
 Ustawa o utworzeniu wojewódzkich kolegiów skarbowych oraz zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Dz.U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1302.
 Ustawa o krajowej administracji skarbowej z dnia 16 listopada 2016 r., t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615.
 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży oraz sprzedaży napojów alkoholowych z dnia 11 lipca 1932 r., Dz.U. z 1932 r. Nr 63, poz. 586 ze zm.
 Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wprowadzenia szczególnego nadzoru podatkowego oraz ogólnych zasad wykonywania tego nadzoru z dnia 25 października 1958 r., Dz.U. z 1958 r. Nr 66, poz. 323.
 Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu wykonywania tego nadzoru z dnia 22 lutego 1982 r., Dz.U. z 1982 r. Nr 9, poz. 68.
 Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów z dnia 30 czerwca 1993 r., Dz.U. z 1993 r. Nr 59, poz. 275.
 Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego oraz zasad i trybu wykonywania tego nadzoru z dnia 18 lutego 1994 r., Dz.U. z 1994 r. Nr 26, poz. 91.
 Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych z dnia 12 sierpnia 2021 r., Dz.U. z 2021 r. poz. 1636.
 Sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej za lata 2000-2022, www.mf.gov.pl.