

MoPod

Kwartalnik
Nr 3/2024

www.czasopisma.beck.pl

MONITOR PODATKOWY

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO GOSPODARCZE

AKTUALNOŚCI

- Oświadczenie woli w tytule przelewu jako wystarczające do zmiany formy opodatkowania
- Wydatki poniesione na inwestycje mieszkaniowe jako koszty bezpośrednie projektu deweloperskiego

OPINIE

- Domki letniskowe – jaka stawka VAT?, [Adam Bartosiewicz](#)
- Odpowiedzialność karna skarbową i karna w sferze papierosów elektronicznych – rzeczywistość znana i nieznana, [Mariusz Charkiewicz](#), [Dominik Popielarczyk](#)
- Stawka podatku od nieruchomości od wynajmowanych budynków mieszkalnych – wciąż stan niepewności, [Rafał Kran](#)
- Ustalanie źródła przychodów dla nabycia pochodnych instrumentów finansowych oraz praw pochodnych w ramach programów motywacyjnych, [Tomasz Jezierski](#)

ORZECZNICTWO

- Opodatkowanie nieodpłatnego testowania towarów
- Opodatkowanie rekompensaty związanej z wcześniejszym rozwiązaniem umowy najmu lokalu

PRAKTYKA

- „Safe harbour” w transakcjach finansowych, [Joanna Tomczak](#), [Daria Walkowiak-Dobner](#)

Nr INDEKSU 336203

ISSN 1231-1855



cena: 165 zł, w tym 8% VAT
rocznik 31

RADA PROGRAMOWA

- Dr hab. Adam Bartosiewicz
- Prof. Bogumił Brzeziński
- Prof. Teresa Dębowska-Romanowska
- Prof. Henryk Dzwonkowski
- Prof. Marcin Jamróży
- Prof. Jerzy Małecki
- Dr Janusz Marciniuk
- R. Pr. Dariusz Trzaska



C.H. BECK

SPIS TREŚCI

AKTUALNOŚCI

- Nowe orzecznictwo 2
- Zmiany w prawie 12

OPINIE

VAT

- Domki letniskowe – jaka stawka VAT?, [Adam Bartosiewicz](#) 14

Prawo podatkowe

- Odpowiedzialność karna skarbową i karna w sferze papierosów elektronicznych – rzeczywistość znana i nieznaną, [Mariusz Charkiewicz](#), [Dominik Popielarczyk](#) 20

Podatek od nieruchomości

- Stawka podatku od nieruchomości od wynajmowanych budynków mieszkalnych – wciąż stan niepewności, [Rafat Kran](#) 25

Prawo podatkowe

- Ustalanie źródła przychodów dla nabycia pochodnych instrumentów finansowych oraz praw pochodnych w ramach programów motywacyjnych, [Tomasz Jezierski](#) 30

ORZECZNICTWO

VAT

- Opodatkowanie nieodpłatnego testowania towarów 37
- Prawidłowe sformułowanie wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej 39
- Karuzela VAT 42

Podatki dochodowe

- Opodatkowanie rekompensaty związanej z wcześniejszym rozwiązaniem umowy najmu lokalu 46

Glosa

- Sytuacja podatkowa banków prowadzących działalność w Polsce poprzez oddział – uwagi krytyczne, [Dariusz Osada](#) 49

PRAKTYKA

- „Safe harbour” w transakcjach finansowych, [Joanna Tomczak](#), [Daria Walkowiak-Dobner](#) 58
- Bezemisyjne połączenie spółki matki i spółki córki jest neutralne podatkowo, [Anna Pilarska](#) 60
- VAT od rekompensaty z tytułu stosowania ceny maksymalnej przy dostawie energii elektrycznej, [Jakub Wajs](#) 61

RADA PROGRAMOWA

Dr hab. Adam Bartosiewicz, Prof. Bogumił Brzeziński, Prof. Teresa Dębowska-Romanowska, Prof. Henryk Dzwonkowski, Prof. Marcin Jamroży, Prof. Jerzy Małecki, Dr Janusz Marciniuk, R. Pr. Dariusz Trzaska

KOLEGIUM RECENZENTÓW

Stella Brzeszczyńska Doradca podatkowy, Zbigniew Dasiewicz Biegły rewident, Andrzej Dębiec Radca prawny, Adrian Jonca Doradca podatkowy, Tomasz Michalik Doradca podatkowy, Elżbieta Puławska Adwokat

REDAKCJA

Iwona Kordjak, e-mail: iwona.kordjak@beck.pl
00-203 Warszawa, ul. Bonifraterska 17, tel. 22 33 77 600, 22 33 77 602



C.H.BECK

Odpowiedzialność karna skarbową i karna w sferze papierosów elektronicznych – rzeczywistość znana i nieznaną

Dr Mariusz Charkiewicz*, Dominik Popielarczyk**

Sprzedż płynu do papierosów elektronicznych jest w Polsce dozwolona, jednakże podlega stosownemu opodatkowaniu i pewnym ograniczeniom. Ustawa o podatku akcyzowym zawiera w swojej treści legalną definicję płynu do papierosów elektronicznych, która podlegała nowelizacji w celu uszczegółowienia kwestii przeznaczenia roztworu. Jak pokazuje praktyka, wprowadzona zmiana dostarczyła jeszcze więcej wątpliwości, nieścisłości i kontrowersji, co jest wynikiem wielu sporów. Wpływa to w sposób bezpośredni na odpowiedzialność podatkową oraz karną skarbową osób posiadających i sprzedających produkty bez akcyzy nieprzeznaczone do papierosów elektronicznych, których sposób użycia i przeznaczenie może być kwestionowane zarówno przez organy skarbowe, jak i organy postępowania przygotowawczego. W dobie popularnych zakupów internetowych ustawodawca wprowadził także zakaz sprzedaży m.in. papierosów elektronicznych, który obwarowany jest odpowiednią sankcją.

Wprowadzenie

Palenie tytoniu oraz tradycyjne papierosy, cygara tracą na popularności w erze społeczeństwa korzystającego z nowoczesnych technologii na skutek popularyzacji palenia papierosów elektronicznych. Wraz z ich popularnością pojawia się także problem obrotu płynami do papierosów elektronicznych bez akcyzy, co stanowi poważne wyzwanie dla systemu podatkowego, a przede wszystkim bezpieczeństwa zdrowotnego konsumentów. Coraz częściej spotykane są głosy mówiące o tym, że Unia Europejska zamierza stworzyć do 2040 roku „pokolenie bez tytoniu”, czyli swoimi działaniami (w tym legislacyjnymi) zmierza do tego, aby mniej niż 5% populacji używało tytoniu w porównaniu do trwającego obecnie poziomu sięgającego blisko 25%¹. Bezspornie jest to dobry kierunek dla zdrowia obecnych, jak też przyszłych potencjalnych palaczy, jednak z nieco mniejszym optymizmem patrzy na to rynek i przemysł tytoniowy (w tym papierosów elektronicznych). Obecne regulacje prawne zawarte w ustawie o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych² wprowadzają spośród wielu obostrzeń m.in. zakaz sprzedaży papierosów elektronicznych oraz pojemników zawierających nikotynę osobom niepełnoletnim. Kwestie prawne zakazów sprzedaży papierosów elektronicznych oraz płynu do nich nie są jedynym problemem, z którym mierzą się przedsiębiorcy prowadzący sprzedaż płynu do papierosów elektronicznych. Innym aspektem, który jest bardziej dotkliwy pod względem finansowym i karnym, jest sprzedaż płynu do papierosów

elektronicznych bez akcyzy, czego efektem jest odpowiedzialność na gruncie Kodeksu karnego skarbowego (dalej: KKS)³.

Definicja płynu do papierosów elektronicznych i kontrowersje z nią związane

Na mocy ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (dalej: AkcU)⁴ ustawodawca uregulował status płynu do papierosów elektronicznych jako jednej z kategorii wyrobów akcyzowych. Do 31.12.2022 r. płyn do papierosów elektronicznych definiowany był przez ustawodawcę na gruncie art. 2 pkt 35 AkcU jako roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę. Z powyższą definicją wiązało się wiele kontrowersji oraz nadużyć, zarówno ze strony sprzedawców, jak i organów skarbowych. Produkty posiadające karty charakterystyki, w których oznaczone jest ich przeznaczenie często są kwestionowane przez organy prowadzące postępowanie. Argumentacja fiskusa sprowadzała się w głównej mierze do tego, że dane produkty mogą być wykorzystywane przez nabywców do użycia w papierosach elektronicznych – o takim przeznaczeniu miałyby wskazywać głównie asortyment wyposażenia sklepu i oferowanych wyrobów, więc w przekonaniu nabywców mogą być wykorzystywane do użycia w papierosach elektronicznych. Mowa tu oczywiście o sprzedaży takich produktów, jak np. aromaty do tytoniu, aromaty spożywcze czy glikol lub gliceryna. W celu uzyskania ochrony prawnej przedsiębiorcy licznie występowali z wnioskami o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

* Autor jest adwokatem, nauczycielem akademickim w Wyższej Publicznej Uczelni Akademickiej Nauk Stosowanych w Elblągu, oraz WSPiA Rzeszowskiej Szkoły Wyższej. ORCID: 0000-0001-9363-988X.

** Autor jest konsultantem podatkowym, agentem celnym, absolwentem Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie, absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie. ORCID: 0009-0000-0881-2108.

¹ K. Radziwiłł, Ocena legislacji dotyczącej kontroli tytoniu, [w:] Menedżer zdrowia, Nr 3–4/2023, s. 96.

² Ustawa z 9.11.1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 700 z późn. zm.).

³ Ustawa z 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 z późn. zm.).

⁴ Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 z późn. zm.).



W świetle powstałych sporów nie tylko podatkowych, ale także karnych skarbowych ustawodawca postanowił doprecyzować pojęcie przeznaczenia, wobec czego ustawą z 1.12.2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁵ wprowadzono do porządku prawnego nową definicję płynu do papierosów elektronicznych. Jej założeniem było uściślenie pojęcia przeznaczenia, co miało wyeliminować powstałe rozbieżności – co jednak się nie stało, a wprowadziło jeszcze większe wątpliwości. Zgodnie ze zmianą, która weszła w życie 1.1.2023 r., w obowiązującym stanie prawnym za płyn do papierosów elektronicznych należy uznawać roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę, przy czym roztwór uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż⁶. Zgodnie z poz. 46 załącznika nr 1 do AkcU dla uznania danego roztworu za płyn do papierosów elektronicznych nie ma znaczenia kod CN tego roztworu. W porównaniu z uprzednio obowiązującym stanem prawnym obecnie warunkiem uznania danej substancji za płyn do papierosów elektronicznych jest m.in. spełnienie kryterium roztworu oraz jego użycie albo możliwość takiego użycia w papierosach elektronicznych, wynikająca z jego składu i właściwości fizykochemicznych⁷.

Literalna wykładnia art. 2 pkt 35 AkcU, obowiązująca w stanie prawnym do 31.12.2022, jak też obecnie, wskazuje w sposób jasny i precyzyjny, że za płyn do papierosów elektronicznych mogą zostać uznane **wyłącznie roztwory przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych**. Roztwory otrzymują status wyrobów akcyzowych w momencie ich przeznaczenia do wykorzystania w papierosie elektronicznym, tj. już na etapie rozpoczęcia produkcji płynu do e-papierosów⁸. Interpretacja i wykładnia przepisu uprzednio obowiązującego stanu prawnego bezsprzecznie wskazuje, że aromaty, glikol propylenowy lub gliceryna farmaceutyczna, które nie są przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych, nie podlegają akcyzie⁹. Podobnie WSA w Gorzowie Wielkopolskim stwierdza, iż nie są wyrobami akcyzowymi aromaty, w sytuacji gdy nie są przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych¹⁰. Nikotyna w postaci pojedynczej substancji, niezmeszanej z glikolem propylenowym, gliceryną roślinną lub innym rozpuszczalnikiem, a także np. odseparowany, krystaliczny kannabidiol (CBD) nabywany w formie stałej lub w formie proszku, nie stanowią roztworów przeznaczonych do wykorzystania w papierosach elektronicznych (w tym bazy do tego roztworu zawierającej glikol lub glicerynę), nawet jeśli do produkcji tych papierosów są wykorzystywane. Reasumując, aby substancje te podlegały opodatkowaniu, powinny być roztworem, co wprost wynika z definicji płynu do papierosów elektronicznych zawartej w AkcU¹¹. Literalna wykładnia niniejszego przepisu wskazuje w sposób jasny i precyzyjny, że za płyn do papierosów elektronicznych mogą zostać uznane wyłącznie roz-

twory przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych, otrzymując status wyrobów akcyzowych w momencie ich przeznaczenia do wykorzystania w papierosie elektronicznym, tj. już na etapie rozpoczęcia produkcji płynu do e-papierosów¹².

Uszczegółowiona definicja płynu do papierosów elektronicznych, obowiązująca od 1.1.2023 r., wprowadziła jeszcze więcej rozbieżności ze względu na jeszcze bardziej niedoprecyzowaną – wbrew założeniom – kwestię przeznaczenia. Wprowadzona definicja określa płyn do papierosów elektronicznych jako roztwór używany albo który ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż. Powyższe stało się osią wielu sporów pomiędzy podatnikami a organami. **W sprzedaży dostępne są produkty, których właściwości fizykochemiczne pozwalają na użycie w papierosie elektronicznym i mogą stanowić substrat płynu do papierosów elektronicznych, jednakże nie są do tego przeznaczone.** Oprócz tego bezpośrednie użycie takiego roztworu mogłoby wiązać się ze zniszczeniem urządzenia, a nawet zagrażać życiu i zdrowiu osoby wykorzystującej dany produkt. Zdaniem autorów, aby dany produkt można było klasyfikować jako wyrób akcyzowy, potencjalna możliwość wykorzystania produktu musi być połączona z jego efektywnym wykorzystaniem, a nie wyłącznie wytworzenia dymu podczas podgrzewania. Praktyka pokazuje, że przesłanka dotycząca miejsca sprzedaży płynu do papierosów elektronicznych traci na znaczeniu podczas przeprowadzanych kontroli, jednym z argumentów organów jest bowiem miejsce sprzedaży, tj. zazwyczaj wyspecjalizowane sklepy i punkty sprzedaży wyposażone w asortyment w postaci papierosów elektronicznych i ich komponentów.

Jedynym jasnym i niepodważalnym na gruncie zarówno starej, jak i nowej definicji do papierosów elektronicznych jest to, że czysty glikol jak i czysta gliceryna nie stanowią wyrobu akcyzowego na gruncie ustawy o podatku akcyzowym¹³. Poszczególne komponenty, które nie stanowią roztworu lub ich skład i właściwości fizykochemiczne nie wskazują na użycie w papierosach elektronicznych w celu efektywnej konsumpcji, jak np. sama gliceryna czy sam glikol propylenowy, nie podlegają opodatkowaniu akcyzą¹⁴.

Sprzedaż płynu do papierosów elektronicznych bez znaków akcyzy w ujęciu kodeksu Karnego skarbowego

Przedsiębiorcy prowadzący sprzedaż w zakresie papierosów elektronicznych i akcesoriów z nimi związanych pozostają w szczególnej grupie ryzyka odpowiedzialności karnoskarbowej. W zależności od formy sprzedaży poszczególnych produktów, a także sposobu interpretacji odpowiednich, wyżej opisanych przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe często są narażani na dotkliwą odpowiedzialność. **Sprzedaż, a nawet samo posiadanie płynu do papierosów**

⁵ Dz.U. poz. 2707.

⁶ Art. 2 ust. 1 pkt 35 AkcU.

⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22.9.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.238.2023.1.AM.

⁸ J. Matarewicz, Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2023.

⁹ Por. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.1.2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.277.2019.1.MK; z 29.12.2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.194.2020.2.MK; z 11.5.2020 r., 0111-KDIB3-3.4013.35.2020.2.MK.

¹⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.3.2022 r., I SA/Go 43/22.

¹¹ Wyrok WSA w Krakowie z 29.03.2022 r., I SA/Kr 121/22.

¹² Postanowienie Sądu Rejonowego w Garwolinie z 20.11.2023 r., II K 688/23, niepubl.

¹³ Zob. M. Charkiewicz, D. Popielarczyk, Opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych w świetle ustawy o podatku akcyzowym – wnioski de lege lata, PP Nr 3/2024, s. 46–48.

¹⁴ Por. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 4.10.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.269.2023.1.AM; z 6.9.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.222.2023.1.AW; z 25.7.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW; z 24.7.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.105.2023.2.JSU; z 7.7.2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.150.2023.2.MPU.

elektronicznych będącego wyrobem akcyzowym na gruncie AkcU, który nie jest oznaczony znakami akcyzy, jest obiektem zainteresowania ustawy karnej skarbowej¹⁵. Wielu przedsiębiorców sprzedających wyroby akcyzowe bez ich uprzedniego odpowiedniego oznaczenia nie jest tego świadoma, jednakże zgodnie ze starą łacińską sentencją *ignorantia iuris nocet* – nieznajomość prawa szkodzi.

Na gruncie AkcU przedmiotem opodatkowania akcyzą jest już samo nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należytnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony, co wynika wprost z art. 8 ust. 2 pkt 4 AkcU. Z kolei zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 AkcU podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należytnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Przekładając powyższe na kanwę stosowania ww. przepisu w praktyce przedsiębiorcy zajmującego się handlem płynu do papierosów elektronicznych, należy nadmienić, że będzie on obowiązany do zapłaty podatku akcyzowego już na etapie nabycia, a także następczego posiadania produktu, który zakupił od np. producenta jako nieprzeznaczony do papierosów elektronicznych, a sam zmieni jego przeznaczenie na płyn do papierosów elektronicznych i nie zapłaci w należytnej wysokości podatku akcyzowego od takiego wyrobu, co zostanie ustalone w wyniku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

Konsekwencją niedopełnienia ww. obowiązku jest odpowiedzialność określona w KKS. Pierwszym z czynów związanych z obrotem płynem do papierosów elektronicznych, od którego nie została zapłacona akcyza, jest nieujawnienie przedmiotu opodatkowania. Przepis ten, najprościej ujmując, znajduje zastosowanie, gdy przedsiębiorca zakupi, a w następstwie posiada w celu dalszej odsprzedaży nieopodatkowany płyn do papierosów elektronicznych. Odpowiedzialności z art. 54 KKS podlega podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu bądź podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Przepis ten należy do klasycznych norm karnych skarbowych o blankietowym charakterze, przez co pozwala na zastosowanie go w omawianej tematyce. Przepis penalizuje uchylanie się od opodatkowania polegające na nieujawnieniu przedmiotu bądź podstawy opodatkowania lub niezłożeniu deklaracji, które to zachowania narażają podatek na uszczuplenie. Konstrukcja normatywna przepisu jest wielowarstwowa. Artykuł 54 § 1 KKS statuuje typ podstawowy przestępstwa, w art. 54 § 2 KKS określony został typ uprzywilejowany, a przepis art. 54 § 3 KKS penalizuje zachowanie będące wykroczeniem skarbowym. Rozgraniczenie tych czynów oparte jest na kryterium przedmiotowym w postaci wartości kwoty podatku narażonego na uszczuplenie. Czynu z art. 54 KKS dopuścić się może jedynie osoba, na której ciąży określony ustawą podatkową obowiązek podatkowy odnośnie do ujawniania samego przedmiotu opodatkowania lub podstawy tego opodatkowania bądź

też złożenia, niezbędnej dla takiego ujawnienia, deklaracji¹⁶. Wobec powyższego na gruncie omawianej tematyki odpowiedzialności określonej w art. 54 KKS podlegać będzie podatnik posiadający wyroby akcyzowe bez zapłaconej akcyzy, który uchyla się od opodatkowania w związku z nieujawnieniem naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku akcyzowym przez niezłożenie właściwej deklaracji od wyrobów akcyzowych w postaci roztworów przeznaczonych do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baz do tych roztworów zawierających glikol lub glicerynę, a także innych półproduktów, które przeznaczone są do wykorzystania w papierosach elektronicznych. Należy pamiętać, że sprawca, popełniając ten czyn, naraża budżet państwa na uszczuplenie podatku akcyzowego. Wielkość tego narażenia decyduje o tym, czy jest to przestępstwo, czy wykroczenie skarbowe.

Posiadanie płynu do papierosów elektronicznych będącego wyrobem akcyzowym, który jest nieoznaczony, oznaczony nieprawidłowo lub nieodpowiednimi znakami akcyzy, jest obarczone ponoszeniem odpowiedzialności określonej w art. 68 KKS. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialności karnej podlega ten, kto nie dopełnia obowiązku sporządzenia spisu i przedstawienia go do potwierdzenia właściwemu organowi w przypadku wystąpienia w obrocie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieoznaczonych, oznaczonych nieprawidłowo lub nieodpowiednimi znakami akcyzy, w szczególności znakami uszkodzonymi, zniszczonymi, podrobionymi, przerobionymi lub nieważnymi. Spis należy następnie przedstawić do potwierdzenia naczelnikowi US. Obowiązek sporządzenia i przedstawienia spisu nie dotyczy tych wyrobów akcyzowych, od których zapłacono podatek akcyzowy, a które następnie są ponownie rozlewane lub rozważane do innych opakowań jednostkowych w miejscu ich sprzedaży detalicznej¹⁷.

Czyn odnoszący się *stricte* do sprzedaży płynu do papierosów elektronicznych nieoznaczonych znakami akcyzy został określony w art. 63a KKS. Odpowiedzialności zatem podlega ten, kto wbrew przepisom ustawy sprzedaje wyroby akcyzowe bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy. Zgodnie z art. 2 pkt 17 znaki akcyzy to znaki określone przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, służące do oznaczania wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania. Ustawa obejmuje 2 rodzaje znaków akcyzy, tj. podatkowe znaki akcyzy, które są potwierdzeniem wpłaty kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy, oraz legalizacyjne znaki akcyzy, które są potwierdzeniem prawa podmiotu obowiązującego do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, do przeznaczenia tych wyrobów do sprzedaży. Obowiązek oznaczenia wyrobów akcyzowych znakami akcyzy wytyka wprost z art. 114 AkcU, zgodnie z którym obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy podlegają wyroby akcyzowe określone w załączniku nr 3 do ustawy – m.in. płyn do papierosów elektronicznych.

Pod rozważę przy analizie przepisu art. 63a KKS należy wziąć to, że odpowiedzialności za ten czyn podlega ten, kto wbrew przepisom ustawy sprzedaje wyroby akcyzowe bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy. **Zdaniem autorów zwrot „sprzedaje” nie powinien tu być interpretowany**

¹⁵ Ustawa z 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628).

¹⁶ I. Zgoliński, [w:] A. Bulat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II, Warszawa LEX/el. 2021.

¹⁷ Art. 116 ust. 6 AkcU.



rozszerzająco w przeciwieństwie do interpretacji zwrotu „trudni się sprzedają” w myśl art. 110 KKS. Nie bez kozery ustawodawca posługuje się w art. 63a KKS zwrotem „sprzedaje” zamiast „trudni się sprzedają” czy „oferuje na sprzedaż”. Pojęcie „trudnienie się sprzedają” powinno być interpretowane szerzej niż termin „sprzedaż”, owo „trudnienie się” obejmowało będzie bowiem również inne różne formy przygotowania i realizacji sprzedaży, np. organizowanie lub oferowanie¹⁸. Wobec tego należy uznać, że chodzi tu o czynność sprzedaży *sensu stricto*, czyli zawarcie konkretnej umowy sprzedaży na gruncie prawa cywilnego. Nie można zatem poddać odpowiedzialności osoby, która posiada w asortymencie swojego sklepu wyroby akcyzowe nieoznaczone znakami akcyzy, która oferuje do sprzedaży takie wyroby, sama czynność „sprzedaży” nie została bowiem jeszcze zawarta z kupującym.

Inną kwestią podawaną w wątpliwość jest to, czy właściciel sklepu może odpowiadać na gruncie art. 63a KKS za sprzedaż dokonaną przez pracownika sklepu. Odpowiedzialność ta jest bowiem uzależniona od okoliczności faktycznych czynu. Odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn. Zgodnie z art. 9 KKS odpowiada za sprawstwo także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu. Czynność sprawcza w tym przypadku nie polega bowiem na własnoręcznej realizacji znamion określonych w przepisie części szczególnej kodeksu, lecz na kierowaniu wypełnieniem tych znamion przez inną osobę¹⁹. W przypadku gdy właściciel kieruje swojego pracownika w ten sposób, aby ten sprzedawał produkty nieprzeznaczone do papierosów elektronicznych jako wyroby akcyzowe, nie ma przeciwwskazań do tego, aby ponosił odpowiedzialność za czyn określony w art. 63a KKS. Inaczej sprawa przedstawia się, w przypadku gdy to pracownik sam dobrowolnie zmienia przeznaczenie produktu na akcyzowy. W takiej sytuacji nie sposób jest przypisać ww. odpowiedzialności właścicielowi produktów.

W przypadku skazania za wyżej opisane czyny, tj. art. 54 KKS, art. 63a KKS oraz art. 68 KKS, sąd jest uprawniony do fakultatywnego orzeczenia środków karnych w postaci przepadku przedmiotów²⁰. W kontekście powyższego warto pamiętać o normie wyływającej z art. 15 § 2 KK, zgodnie z którą w razie orzeczenia przepadku przedmiotów wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów, która ma niebagatelne skutki dla postępowania podatkowego prowadzonego w obrębie czynu. Należy podkreślić, że wygaśnięcie obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej jest aktualne tylko w sytuacjach, w których następuje przepadek przedmiotów i w związku z tymi przedmiotami nastąpiło uszczuplenie (narażenie) należności publicznoprawnych. Jeżeli jednak doszłoby do uiszczenia należności publicznoprawnej, wówczas zasadą jest, że sąd nie orzeka przepadku przedmiotów, z wyjątkiem sytuacji przewidzianej w art. 31 § 3 pkt 2 KKS²¹. Oprócz tego sąd jest też władny orzec środki karne w postaci

zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej²² oraz podania wyroku do publicznej wiadomości²³.

Powyżej przedstawione regulacje KKS są najczęściej powiązane z obrotem nieopodatkowanym płynem do papierosów elektronicznych. Należy pamiętać o tym, że prawo karne skarbowe ma względem prawa podatkowego charakter subsydiarny. Należy przez to rozumieć, że to normy prawa podatkowego nakładają na podmioty określone obowiązki i dopiero ich naruszenie prowadzi do zastosowania przepisów prawa karnego skarbowego. Wobec tego odpowiedzialność karna skarbową będzie niejako konsekwencją odpowiedzialności podatkowej²⁴.

Sprzedaż płynu do papierosów elektronicznych przez Internet i konsekwencje z nią związane

Wraz z dynamicznym rozwojem technologicznym i zmieniającymi się preferencjami konsumenckimi sprzedaż płynu do papierosów elektronicznych przez Internet stała się nieodłącznym elementem rynku e-papierosów. Pomimo licznych korzyści, takich jak wygoda zakupów online i szeroki wybór produktów, istnieją również poważne konsekwencje związane z tą praktyką dla osób sprzedających. Ograniczenia, a zarazem sankcje w tym zakresie wprowadza ustawa o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych²⁵.

Zakaz sprzedaży papierosów elektronicznych wyływa z art. 7f pkt 2 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, zgodnie z którym zabrania się sprzedaży na odległość, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części. Ustawa ta nie definiuje wprost, czym jest sprzedaż na odległość. Rozumienie tego zwrotu odnaleźć można w ustawie o prawach konsumenta (dalej: PrKonsU)²⁶. W art. 2 pkt 1 ustawy ustawodawca wyjaśnia, że umową zawartą na odległość jest umowa zawarta z konsumentem w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie. **Mając na względzie powyższe, zdaniem autorów przyjąć należy koncepcję, iż zakaz sprzedaży papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części nie dotyczy transakcji dokonywanych pomiędzy przedsiębiorcami.**

Artykuł 2 pkt 1 PrKonsU stanowi transpozycję art. 2 pkt 7 Dyrektywy 2011/83²⁷ oraz art. 2 lit. a Dyrektywy 2002/65²⁸ do polskiego porządku prawnego. Elementami konstrukcyjnymi umowy zawieranej

²² Art. 34 § 2 KKS.

²³ Art. 35 KKS.

²⁴ B. Bieniek, Podstawowe zasady odpowiedzialności podatkowej oraz karnej skarbowej – analiza porównawcza, PP Nr 2/2023, s. 68–80.

²⁵ Ustawa o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 700 z późn. zm.).

²⁶ Ustawa z 30.5.2014 r. o prawach konsumenta (Dz.U. z 2023 r. poz. 2759 z późn. zm.).

²⁷ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/83/UE z 25.10.2011 r. w sprawie praw konsumentów, zmieniająca Dyrektywę Rady 93/13/EWG i Dyrektywę 1999/44/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca Dyrektywę Rady 85/577/EWG i Dyrektywę 97/7/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. UE.L.2011.304.64).

²⁸ Dyrektywa 2002/65/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 23.9.2002 r. dotycząca sprzedaży konsumentom usług finansowych na odległość oraz zmieniająca Dyrektywę Rady 90/619/EWG oraz Dyrektywy 97/7/WE i 98/27/WE (Dz.U. UE.L.2002.271).

¹⁸ Zob. A. Piaseczny, [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa LEX/el. 2012.

¹⁹ P. Kardas, [w:] G. Labuda, T. Razowski, P. Kardas, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa LEX/el. 2017.

²⁰ Art. 30 § 2 i art. 49 § 2 KKS.

²¹ A. Wielgolewska, [w:] A. Piaseczny, A. Wielgolewska, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa LEX/el. 2012.

na odległość są brak jednoczesnej fizycznej obecności stron oraz zawieranie umowy w ramach zorganizowanego przez przedsiębiorcę systemu zawierania umów na odległość. Z definicji tej wprost wynika, że w procesie zawierania umowy na odległość może być wykorzystywany równocześnie więcej niż jeden środek porozumiewania się na odległość, np. Internet i telefon, wobec czego nie ma przeszkód do tego, aby umowa taka została zawarta w jednej części przez Internet, a w drugiej przez telefon²⁹. Dyrektywa tytoniowa³⁰ nakłada na państwa członkowskie obowiązek współpracy w zakresie zapobiegania transgranicznej sprzedaży wyrobów tytoniowych konsumentom na odległość. Detaliczne punkty sprzedaży nie mogą dostarczać tego typu wyrobów konsumentom w państwach członkowskich, w których zakazano tej sprzedaży. W motywie 33 Dyrektywy tytoniowej przedstawiono słuszne stanowisko, że transgraniczna sprzedaż wyrobów tytoniowych na odległość mogłaby utrudniać dostęp do wyrobów tytoniowych, zwłaszcza dla ludzi młodych, co byłoby zjawiskiem iście niepożądanym, wobec tego państwa członkowskie powinny mieć możliwość wprowadzenia zakazu transgranicznej sprzedaży na odległość. Polska, wykonując postanowienia Dyrektywy tytoniowej, wprowadziła zakaz sprzedaży na odległość wyrobów tytoniowych, papierosów elektronicznych oraz pojemników zapasowych i ich części³¹.

Artykuł 12c pkt 5 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych wprowadza sankcję za niestosowanie się do zakazów sprzedaży na odległość, o których mowa w powyżej omawianym art. 7f ustawy. Niestosowanie się do zakazu obwarowane jest sankcją w postaci grzywny do 200 000 zł albo podlega karze ograniczenia wolności, albo obu tym karom łącznie. Czyn ten stanowi występki o charakterze powszechnym ze względu na

użyty w omawianym przepisie zaimbek „Kto”, wobec czego ich sprawcą może być potencjalnie każda osoba fizyczna zdolna do poniesienia odpowiedzialności³².

Podsumowanie

Posiadanie i obrót papierosami elektronicznymi oraz płynem do nich został poddany przez ustawodawcę polskiego odpowiednim regulacjom. Kwestia opodatkowania i rozróżnienia, co może być uznane za płyn do papierosów elektronicznych na gruncie AkcU, jest niezmiernie istotna w celu ustalenia stosownych obowiązków w akcyzie oraz odpowiedzialności karnej na gruncie KKS. Interpretacja nowej definicji płynu do papierosów elektronicznych nie może prowadzić do sytuacji, w której nieopodatkowany akcyzą produkt faktycznie nieprzeznaczony do użycia w papierosie elektronicznym, a który z kolei ma odpowiednie właściwości fizykochemiczne dające możliwość jego użycia w nim, będzie mógł być uznany za wyrób akcyzowy. Takie działanie ma niezmiernie dotkliwe skutki karne i podatkowe dla przedsiębiorców trudniących się handlem w tej dziedzinie. Z uwagi na obowiązujący w prawie karnym zakaz stosowania wykładni rozszerzającej na niekorzyść oskarżonego należy z dużą dozą ostrożności podchodzić do produktów, określając je mianem wyrobów akcyzowych.

Ustawodawca słusznie wprowadził do porządku prawnego stosowne ograniczenie polegające na zakazie sprzedaży na odległość papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części. Brak takiej regulacji pozwoliłby na zakup tej kategorii wyrobów akcyzowych osobom poniżej osiemnastego roku życia, co byłoby zjawiskiem iście niepożądanym w społeczeństwie. Obecnie Ministerstwo Zdrowia prowadzi prace nad ustawą wprowadzającą zakaz sprzedaży jednorazowych papierosów elektronicznych³³.

²⁹ D. Lubasz, Ustawa o prawach konsumenta. Komentarz, red. M. Namysłowska, Warszawa LEX/el. 2015.

³⁰ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z 3.4.2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca Dyrektywę 2001/37/WE (Dz.U. UE.L.2014.127.1).

³¹ M. Urbaniak, Komentarz do ustawy z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, Kraków LEX/el. 2022.

³² M. Kaczocha, Komentarz do ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, wyd. II, LEX/el. 2022.

³³ Tekst dostępny na stronie: <https://www.pap.pl/aktualnosci/bedzie-zakaz-sprzedaży-e-papierosow-resort-zdrowia-pracuje-nad-ustawa> (dostęp: 26.4.2024 r.).

SUMMARY

Fiscal and criminal liability in the sphere of electronic cigarettes – known and unknown reality

The sale of electronic cigarette liquid is permitted in Poland, but is subject to appropriate taxation and certain restrictions. The Excise Duty Act includes a legal definition of liquid for electronic cigarettes, which has been subject to amendments to clarify the purpose of the solution. As practice shows, the amendment has provided even more doubts, inaccuracies and controversies, resulting in many disputes. This has a direct impact on the tax and fiscal criminal liability of persons possessing and selling non-excise products not intended for electronic cigarettes, the use and destination of which may be questioned by both tax authorities and pre-trial proceedings. In the era of popular online shopping, the legislator has also introduced a ban on the sale of, among other things, electronic cigarettes, which carries an appropriate sanction.

Keywords: liquid for electronic cigarettes ● e-cigarettes ● sale ● excise tax ● criminal liability tax

