

# MONITOR

## PRAWA CELNEGO I PODATKOWEGO

## TAXATION AND CUSTOMS LAW MONITOR

MAY 2026

### W NUMERZE:

- ◆ Kolejny projekt zmian w VAT w 2027 roku
- ◆ Akcyza jako „broń regulacyjna” – jak nowelizacje przepisów prawa podatkowego zmieniają rynek vape i prowokują do obejścia prawa? – część II
- ◆ Upadłość, bankructwo i brak kontynuacji działalności jako odrębne kategorie opisu kryzysu przedsiębiorstwa i ich znaczenie dla decyzji zarządu
- ◆ Czy rozcieńczanie środków smarnych podlega opodatkowaniu akcyzą?
- ◆ Rządowe Centrum Legislacji 5/2026
- ◆ Dziennik Ustaw. Przegląd zmian w przepisach celnych i podatkowych za okres od dnia 1 kwietnia 2026r. do dnia 30 kwietnia 2026 r.
- ◆ Wykaz aktów prawnych dotyczących spraw celnych i podatkowych opublikowanych w Dziennikach Urzędowych Unii Europejskiej – seria L i C od dnia 1 kwietnia 2026 r. do dnia 30 kwietnia 2026 r.
- ◆ Aktualności

---

Kolejny projekt zmian w VAT w 2027 roku .....	155
Mariusz Charkiewicz – Akcyza jako „broń regulacyjna” – jak nowelizacje przepisów prawa podatkowego zmieniają rynek vape i prowokują do obejścia prawa? – część II .....	162
Jakub Mikołajczyk, Zbigniew Pryliński – Upadłość, bankructwo i brak kontynuacji działalności jako odrębne kategorie opisu kryzysu przedsiębiorstwa i ich znaczenie dla decyzji zarządu .....	167
Anna Wibig, Kinga Bączek – Czy rozcieńczanie środków smarnych podlega opodatkowaniu akcyzą? .....	177
Rządowe Centrum Legislacji 5/2026 .....	178
Dziennik Ustaw. Przegląd zmian w przepisach celnych i podatkowych za okres od dnia 1 kwietnia 2026r. do dnia 30 kwietnia 2026 r. ....	179
Wykaz aktów prawnych dotyczących spraw celnych i podatkowych opublikowanych w Dziennikach Urzędowych Unii Europejskiej – seria L i C od dnia 1 kwietnia 2026 r. do dnia 30 kwietnia 2026 r. ....	180
Aktualności .....	182

---

Another draft of changes to VAT in 2027 .....	155
Mariusz Charkiewicz – Excise Tax as a Regulatory Weapon – How Are Tax Law Amendments Changing the Vape Market and Provoking Circumvention? – Part II .....	162
Jakub Mikołajczyk, Zbigniew Pryliński – Insolvency, Bankruptcy, and the Loss of Going-Concern Status as Distinct Categories Describing Corporate Crisis and Their Significance for Management Board Decision-Making .....	167
Anna Wibig, Kinga Bączek – Is the dilution of lubricants subject to excise duty? .....	177
Government Legislation Center 5/2026 .....	178
Journal of Laws. The review of changes in customs and tax regulations since 1 April 2026 until 30 April 2026 .....	179
The list of customs and tax legal acts published in the EU Official Journals L and C since 1 April 2026 until 30 April 2026 r .....	180
News .....	182

---

MONITOR PRAWA CELNEGO I PODATKOWEGO

Redaktor naczelny – Jan Brodziński, z-ca redaktora naczelnego – Ewa Gwardzińska, redaktorzy: Sergey Trusov, Robert Wojciechowski, Łukasz Zaniewski. Prenumerata, reklama i marketing – Joanna Brodzińska-Miazga. Warunki prenumeraty na stronie [www.monitorc.pl](http://www.monitorc.pl)

**Wydawca:**

„Wydawnictwo BW Jan Brodziński” **Bank:** Pekao: 50 1950 0001 2006 4433 9716 0001

**Siedziba:** 70-851 Szczecin, ul. Pucka 17/5; NIP 851-111-54-87, REGON 005483902

Redakcja zastrzega sobie prawo dokonywania zmian redakcyjnych w nadesłanych tekstach. Przekazane redakcji materiały do druku nie powinny przekraczać 32 000 znaków ze spacjami. Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Z chwilą przekazania tekstu redakcji, autor przenosi wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze – na wydawcę. Prawem autorskim chronione jest również wprowadzanie treści materiałów do banków danych oraz przenoszenie tych treści na nośniki dźwięku i obrazu lub kopiowanie i dalsze przekazywanie (nie dotyczy kopii bezpieczeństwa). Redakcja nie ponosi odpowiedzialności za treści podpisywane przez ich autorów.

W zrozumieniu prawa stanowią one wyłącznie przemyślenia własne i nie stanowią wykładni prawnej.

Monitor Prawa Celnego i Podatkowego jest umieszczone w wykazie czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych Ministerstwa Edukacji i Nauki z liczbą 20 punktów.

Więcej informacji dla autorów na stronie [www.monitorc.pl](http://www.monitorc.pl) w zakładce „Redakcja”. dalej „dla autorów” Nakład do 500 egz. O ile na 6 tygodni przed upływem okresu prenumeraty nie nastąpi jej pisemne wypowiedzenie, przedłużona zostanie na następny okres.



**Współwydawca honorowy**

MYTNIJ BROKER 03115 KIJÓW UKRAINA, +380 067 220-27-95, mail: [sergiy.trusov@gmail.com](mailto:sergiy.trusov@gmail.com)

Dostosowanie przepisów ustawy o VAT w zakresie procedury USZ do unijnych i krajowych przepisów celnych w zakresie importu przesyłek o wartości do 150 euro, które wejdą w życie z dniem 1 lipca 2026 r., uzasadnia wejście w życie nowych przepisów w zakresie procedury USZ jak najszybciej, czyli z dniem następującym po dniu ogłoszenia niniejszej ustawy.

Procedura USZ jest procedurą fakultatywną, ale stanowi ułatwienie dla przedsiębiorców ją stosujących. Brak tych zmian oznacza konieczność rozliczania importowanych towarów w przesyłkach o niewielkiej wartości na zasadach ogólnych, co skomplikowałoby rozliczenie VAT z tytułu importu od tych przesyłek dla podmiotów obecnie korzystających z USZ.

### Przypisy końcowe

- 1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.).
- 2 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 maja 2020 r. w sprawie deklaracji importowej o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 907).
- 3 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).
- 4 Zob. przykładowo: (1) wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 28 marca 2019 r., sygn. C-275/18 w sprawie Milan Vinš i (2) wyrok NSA z 21 lipca 2020 r. (I FSK 2005/174).
- 5 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 września 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1841, z późn. zm.).
- 6 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1096).

Mariusz Charkiewicz

## Akcyza jako „broń regulacyjna” – jak nowelizacje przepisów prawa podatkowego zmieniają rynek vape i prowokują do obejścia prawa? – część II

### Streszczenie

Artykuł analizuje mechanizmy obejścia regulacji produktowych i fiskalnych w obrocie wyrobami alternatywnymi wobec tytoniu, w tym e-liquidami i urządzeniami do ich napełniania. Wskazuje na fragmentaryzację produktów, stosowanie koncentratów i baz beznikotynowych oraz modelu DDP, które pozwalają ograniczać obciążenia akcyzowe i rozmywać odpowiedzialność podatkową. Praktyki te utrudniają identyfikację podatnika, kontrolę legalności obrotu i pobór danin, tworząc luki fiskalne i zjawiska szarej strefy, co wymaga doprecyzowania przepisów i wzmocnienia nadzoru celno-podatkowego.

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy; wyroby akcyzowe; wyroby tytoniowe; wyroby nowatorskie; papierosy elektroniczne; rynek vape; obowiązek podatkowy; odpowiedzialność podatkowa; optymalizacja podatkowa; szara strefa; fragmentaryzacja produktów; obrót transgraniczny; formuła DDP; Incoterms 2020; prawo celne; import towarów; Dyrektywa 2014/40/UE (TPD)

### Excise Tax as a Regulatory Weapon – How Are Tax Law Amendments Changing the Vape Market and Provoking Circumvention? – Part II

#### Abstract

This article analyzes the mechanisms used to circumvent product and fiscal regulations in the trade of tobacco alternatives, including e-liquids and their refilling devices. It highlights product fragmentation, the use of nicotine-free concentrates and bases, and the DDP model, which reduce excise tax burdens and blur tax liability. These practices complicate taxpayer identification, control of trade legality, and tax collection, creating fiscal loopholes and a shadow economy, requiring clarification of regulations and strengthening customs and tax oversight.

**Keywords (EN):** excise duty; excise goods; tobacco products; innovative products; electronic cigarettes; vape market; tax obligation; tax liability; tax optimization; grey zone; product fragmentation; cross-border trade; DDP formula; Incoterms 2020; customs law; import of goods; Directive 2014/40/EU (TPD)

## Mechanizmy obejścia regulacji produktowych i fiskalnych w kontekście obrotu wyrobami tytoniowymi i e-papierosami

Kontynuując rozważania podjęte w części pierwszej, niniejsza część artykułu opiera się na metodzie dogmatycznoprawnej, wzbogaconej o analizę funkcjonalną oraz elementy podejścia komparatystycznego, pozwalające na ocenę praktycznych skutków obowiązujących regulacji. Treść obejmuje zarówno normatywną konstrukcję przepisów z zakresu prawa akcyzowego i akcyzowego, jak i ich oddziaływanie na modele biznesowe funkcjonujące na rynku wyrobów alternatywnych wobec tytoniu. Przyjęta metodologia umożliwi uchwycenie mechanizmów adaptacyjnych, w tym strategii minimalizacji obciążeń fiskalnych oraz „rozmywania” odpowiedzialności podatkowej, a także ocenę ich znaczenia z perspektywy efektywności systemu prawa.

W obrocie wyrobami alternatywnymi wobec tytoniu, w tym płynami do papierosów elektronicznych i urządzeniami do ich napełniania, obserwuje się wyraźne napięcie między wymaganiami regulacyjnymi a praktyką rynkową<sup>1</sup>. Ograniczenia wynikające z dyrektywy TPD<sup>2</sup> oraz krajowych przepisów akcyzowych<sup>3</sup> wyznaczają formalne ramy prowadzenia działalności gospodarczej, w tym minimalne standardy jakościowe i obowiązki informacyjne<sup>4</sup>. Jednak w praktyce rynkowej powstają mechanizmy, które pozwalają producentom i importerom zachować funkcjonalną równowagę produktów z wyrobami objętymi restrykcjami przy jednoczesnym zmniejszeniu ciężaru regulacyjnego i fiskalnego<sup>5</sup>. Mechanizmy te obejmują zarówno techniczne i produktowe zabiegi dostosowujące komponenty do wymogów formalnych<sup>6</sup>, jak i konstrukcje transakcji handlowych mające wpływ na rozliczenie podatków akcyzowych i VAT<sup>7</sup>. Ich analiza wymaga połączenia perspektywy regulacyjnej, fiskalnej oraz odpowiedzialności podmiotów, stanowiąc naturalne przedłużenie zagadnień omówionych w części pierwszej artykułu.

Pierwsza część niniejszego opracowania poświęcona była analizie praktyk rynkowych prowadzących do fragmentaryzacji produktów oraz wykształceniu się szarej strefy obrotu wyrobami tytoniowymi i produktami alternatywnymi wobec tytoniu. Wskazano w niej, że rozdzielanie komponentów wyrobów, oferowanie koncentratów aromatycznych w małych opakowaniach czy tworzenie zestawów typu „do it yourself” umożliwi przedsiębiorcom ograniczanie formalnych obciążeń regulacyjnych i podatkowych. Mechanizmy te, mimo iż pozostają w granicach formalnej legalności, prowadzą do de facto przesunięcia momentu powstawania wyrobu regulowanego poza bezpośredni obrót profesjonalny, a tym samym sprzyjają powstawaniu szarej strefy. Zjawisko to uwypukla istotne napięcie pomiędzy formalnym poszanowaniem prawa a jego skutecznością w praktyce gospodarczej, stanowiąc

wyzwanie zarówno dla organów nadzoru, jak i dla polityki podatkowej państwa.

Druga część artykułu koncentruje się na kolejnych instrumentach, których zastosowanie w praktyce rynkowej pozwala na minimalizowanie ciężaru fiskalnego oraz rozmywanie odpowiedzialności podatkowej. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabierają dwa zagadnienia: po pierwsze, substytucja surowców o jakości farmaceutycznej surowcami technicznymi, która umożliwi formalne ograniczenie obciążeń akcyzowych i regulacyjnych przy jednoczesnym zachowaniu funkcjonalnej równowagi produktów; po drugie, model DDP (Delivered Duty Paid), stosowany w obrocie transgranicznym, który w praktyce pozwala na odsunięcie lub rozproszenie obowiązków podatkowych na etapie wprowadzenia wyrobów do obrotu w kraju, w tym obowiązku uiszczenia akcyzy.

Z punktu widzenia prawa celnego i podatkowego, praktyki te nie stanowią jedynie neutralnych technik organizacyjnych obrotu handlowego, lecz tworzą realne wyzwania w zakresie egzekwowania obowiązków publicznoprawnych. Substytucja surowców i stosowanie formuły DDP wpływają na moment powstania obowiązku podatkowego, rozmywają odpowiedzialność podmiotów oraz w istotny sposób utrudniają organom skarbowym identyfikację podatnika, kontrolę legalności obrotu oraz skuteczne pobranie należnych danin. W konsekwencji, analiza tych mechanizmów wymaga uwzględnienia zarówno aspektów prawa regulującego obrót towarami, jak i prawa podatkowego oraz celnego<sup>8</sup>, w tym interpretacji przepisów akcyzowych i regulacji dotyczących importu towarów z państw trzecich.

Wprowadzenie do szczegółowej analizy mechanizmów obejścia regulacji i optymalizacji fiskalnej umożliwi wskazanie punktów styku między praktykami rynkowymi a obowiązkami prawnymi podmiotów gospodarczych. Przedmiotem niniejszej części artykułu będzie zatem kompleksowe omówienie substytucji surowców farmaceutycznych surowcami technicznymi jako instrumentu ograniczania ciężaru akcyzowego oraz jego konsekwencji regulacyjnych i odpowiedzialności podmiotów oraz modelu DDP w obrocie transgranicznym jako instrumentu rozmywania odpowiedzialności podatkowej i wyzwania dla efektywności systemu poboru podatku akcyzowego. Analiza ta pozwoli zrozumieć, w jaki sposób adaptacja rynku do regulacji produktowych i fiskalnych tworzy szereg praktycznych luk i wyzwań dla organów administracji skarbowej, a także w jaki sposób przedsiębiorcy wykorzystują formalne konstrukcje prawne do ograniczenia rzeczywistego obciążenia fiskalnego.

**Substytucja surowców o jakości farmaceutycznej surowcami technicznymi jako instrument ograniczania ciężaru akcyzowego – implikacje regulacyjne i odpowiedzialność podmiotów**

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych oraz powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (tzw. TPD) wprowadziła od dnia 20 maja 2016 r. jednolite ramy regulacyjne dla obrotu papierosami elektronicznymi oraz płynami do ich napełniania na terytorium Unii Europejskiej. Regulacja ta, pierwotnie skoncentrowana na tradycyjnych wyrobach tytoniowych, została rozszerzona w toku nowelizacji z 2014 r. na produkty alternatywne, w tym e-papierosy, co w sposób istotny zmieniło warunki prowadzenia działalności gospodarczej w tym segmencie rynku<sup>9</sup>. TPD ustanowiła szereg bezwzględnie obowiązujących ograniczeń technicznych i jakościowych, w szczególności w zakresie maksymalnej pojemności zbiorników i kartridży (2 ml), pojemności opakowań jednostkowych płynów do papierosów elektronicznych (10 ml), maksymalnego stężenia nikotyny (20 mg/ml), a także wymogów dotyczących oznakowania, zabezpieczeń przed otwarciem przez dzieci oraz obowiązków informacyjnych producentów i importerów. Przepisy te zostały przetransformowane do porządków krajowych państw członkowskich, przy czym zakres i sposób ich stosowania pozostawiono w znacznej mierze praktyce organów nadzorczych<sup>10</sup>.

Jednocześnie regulacja TPD, koncentrując się na cechach fizycznych produktu finalnego oraz jego opakowania, stworzyła przestrzeń dla działań adaptacyjnych po stronie rynku, polegających na formalnym dostosowaniu produktów do wymogów dyrektywy przy jednoczesnym zachowaniu ich funkcjonalnej równoważności z wyrobami objętymi restrykcjami. W praktyce rynkowej przejawia się to m.in. w rozdzielaniu komponentów urządzeń do waporyzacji, oferowaniu zestawów rozszerzających pojemność zbiorników jako odrębnych produktów, a także w konstruowaniu zbiorników spełniających wymogi pojemnościowe wyłącznie w sensie formalnym (np. poprzez elementy ograniczające objętość, które mogą zostać łatwo usunięte przez użytkownika końcowego)<sup>11</sup>.

Analogiczne zjawiska obserwowane są na rynku płynów do papierosów elektronicznych<sup>12</sup>. Ograniczenia dotyczące maksymalnej pojemności opakowań oraz stężenia nikotyny doprowadziły do rozpowszechnienia modeli sprzedaży opartych na koncentratkach smakowych, tzw. „shortfillach” oraz „one-shotach”, które formalnie nie zawierają nikotyny, a tym samym nie podlegają rygorom TPD w pełnym zakresie. Uzupełnienie produktu do postaci gotowej do konsumpcji następuje dopiero na etapie użytkowania, poprzez dodanie baz nikotynowych sprzedawanych w opakowaniach zgodnych z dyrektywą<sup>13</sup>. W rezultacie dochodzi do faktycznego przesunięcia ciężaru regulacyjnego z etapu produkcji i dystrybucji na etap konsumpcji, pozostający poza bezpośrednim nadzorem organów administracji.

Z perspektywy systemowej TPD odegrała zatem rolę nie tylko instrumentu ochrony zdrowia publicznego, lecz również czynnika strukturalnie wpływającego na modele biznesowe funkcjonujące na rynku wyrobów alternatywnych wobec tytoniu. W połączeniu z późniejszym rozszerzeniem zakresu opodatkowania akcyzą, w szczególności poprzez objęcie nim płynów do papierosów elektronicznych oraz zestawów części do urządzeń do waporyzacji, regulacja ta przyczyniła się do wykształcenia praktyk polegających na formalnym rozdrobieniu produktów, modyfikacji ich parametrów technicznych oraz przesuwaniu momentu „powstania” wyrobu regulowanego poza etap profesjonalnego obrotu gospodarczego<sup>14</sup>.

Oba te rozwiązania, choć w praktyce umożliwiają konsumentom uzyskanie większej ilości nikotyny, generują ryzyko odpowiedzialności administracyjnej i są przedmiotem analiz oraz nowelizacji legislacyjnych podejmowanych przez Ministerstwo Zdrowia, zmierzających do zamknięcia luk prawnych oraz objęcia wszystkich form nikotyny regulacjami<sup>15</sup>.

W praktyce skutki tych mechanizmów obejścia mają charakter nie tylko regulacyjny, lecz także prawno-celny i podatkowy, ponieważ umożliwiają wprowadzanie na rynek wyrobów, które w sposób pośredni zwiększają dostępność nikotyny ponad limity przewidziane przez dyrektywę, a tym samym ingerują w kontrolę państwa nad obrotem wyrobami tytoniowymi i pokrewnymi produktami. W konsekwencji organy nadzorcze w państwach członkowskich prowadzą działania zmierzające do doprecyzowania klasyfikacji produktów, wprowadzenia zakazu niektórych kategorii wyrobów oraz cząstkowania obowiązków wynikających z TPD w sposób zapewniający realizację celów ochrony zdrowia publicznego oraz ograniczenia ryzyka obrotu nielegalnymi lub niezgodnymi wyrobami.

W tym sensie TPD należy postrzegać jako jeden z kluczowych czynników, które pośrednio sprzyjały wykształceniu się schematów ograniczania skuteczności zarówno regulacji produktowych, jak i późniejszych instrumentów akcyzowych<sup>16</sup>.

### **Model DDP (Delivered Duty Paid) jako instrument rozmywania odpowiedzialności podatkowej**

Reguły Incoterms 2020, w tym formuła DDP (Delivered Duty Paid), służą co do zasady klarownemu podziałowi obowiązków, kosztów oraz ryzyk pomiędzy stronami transakcji handlowej, usprawniając tym samym międzynarodowy obrót towarowy. W modelowym ujęciu DDP oznacza, że sprzedający przejmując na siebie pełną odpowiedzialność za organizację transportu, dokonanie odprawy celnej, uiszczenie należności celnych oraz podatków, a także ponosi ryzyko utraty lub uszkodzenia towaru aż do momentu jego dostarczenia do miejsca przeznaczenia. Obowiązki

kupującego ograniczają się zasadniczo do odbioru i rozładunku towaru oraz na żądanie sprzedającego udzielenia pomocy w zakresie pozyskania dokumentacji lub informacji niezbędnych do realizacji transakcji<sup>17</sup>. W praktyce obrotu transgranicznego model ten bywa jednak wykorzystywany w sposób odbiegający od jego funkcji normalnej, w szczególności w segmencie sprzedaży wyrobów potencjalnie podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Konstrukcja DDP umożliwia bowiem wykreowanie pozornej sprzedaży bezpośrednio do konsumenta końcowego, w której odpowiedzialność za rozliczenie należności publicznoprawnych ulega istotnemu rozmyciu. Sprzedawca formalnie deklaruje przejęcie obowiązków podatkowych, podczas gdy w praktyce brak jest realnych mechanizmów ich egzekwowania, zwłaszcza gdy podmiot wysyłający towar ma siedzibę poza Unią Europejską<sup>18</sup>.

Szczególnie problematyczne są przypadki importu towarów z państw trzecich, takich jak Chiny, w których zagraniczny eksporter nie posiada faktycznej możliwości dokonania odprawy celnej ani uiszczenia należnego cła, podatku VAT czy akcyzy w Polsce. W takich sytuacjach deklaratywne zastosowanie formuły DDP nie prowadzi do rzeczywistego wykonania obowiązków podatkowych przez sprzedawcę, a jednocześnie pozwala przenieść ciężar ryzyka wykrycia nieprawidłowości na organy administracji skarbowej. Konsument końcowy pozostaje w przekonaniu, że nabywa towar „z opłaconymi podatkami”, podczas gdy w rzeczywistości ani akcyza, ani VAT nie trafiają do budżetu państwa.

Z perspektywy opodatkowania akcyzą model DDP sprzyja także odsunięciu w czasie lub całkowitemu uniknięciu identyfikacji podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku. Brak wyraźnie uchwytnego importera działającego na terytorium kraju, rozproszenie przesyłek oraz formalne konstruowanie transakcji jako sprzedaży B2C utrudniają przypisanie obowiązku podatkowego konkretnemu podmiotowi. W efekcie akcyza, która powinna zostać pobrana na etapie wprowadzenia wyrobu do obrotu na terytorium kraju, pozostaje poza systemem rozliczeń podatkowych. W tym sensie wykorzystanie formuły DDP w opisanym modelu nie stanowi jedynie neutralnej techniki handlowej, lecz element szerszego schematu unikania opodatkowania, w którym formalna konstrukcja transakcji służy obejściu materialnych obowiązków podatkowych. Praktyka ta wpisuje się w szersze zjawisko adaptacji rynku do akcyzy pełniącej funkcję regulacyjną i potwierdza, że eskalacja obciążeń fiskalnych, przy jednoczesnej nieostrości definicji przedmiotu opodatkowania, generuje silne bodźce do poszukiwania rozwiązań pozostających na granicy legalności.

Obok schematów polegających na deklaracyjnym przejęciu przez sprzedawcę obowiązków podatkowych w transakcjach transgranicznych, w praktyce obserwuje się także

odmienne rozwiązania, w których podmioty zagraniczne, w szczególności z państw trzecich, takich jak Chiny, całkowicie pomijają obowiązek zgłaszania przesyłek zawierających wyroby akcyzowe do organów celnych państw członkowskich. W takim ujęciu towary wprowadzane są do obrotu formalnie na zasadach DDP, lecz w rzeczywistości nie zostają one zidentyfikowane jako wyroby objęte opodatkowaniem akcyzą. Brak zgłoszenia celnego oznacza, że przesyłka nie podlega procedurze weryfikacyjnej ani kontroli urzędowej w zakresie obowiązków podatkowych. W konsekwencji towar może dotrzeć do konsumenta końcowego bez naliczenia akcyzy oraz bez opatrzenia znakami skarbowymi, co rodzi całkowite rozmycie odpowiedzialności prawnopodatkowej. Z punktu widzenia prawa podatkowego, skutkuje to powstaniem tzw. „luki akcyzowej”, w której formalnie nie istnieje podmiot zobowiązany do uiszczenia należności publicznoprawnych na terytorium Polski. Zjawisko to jest szczególnie istotne w kontekście wyrobów wrażliwych podatkowo, takich jak e-liquidy i komponenty do urządzeń do waporyzacji. W sytuacji braku oznakowania akcyzowego oraz niezgłoszenia do kontroli celnej, organy administracji skarbowej nie dysponują podstawą do egzekucji podatku ani do zastosowania sankcji przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym.

W kontekście ochrony interesów państwa i efektywności systemu akcyzowego, opisana praktyka uwypukla istotną lukę w konstrukcji regulacyjnej modelu DDP. Pozwala ona bowiem na formalne przeniesienie ryzyka odpowiedzialności podatkowej na państwo, przy jednoczesnym zminimalizowaniu lub całkowitym uniknięciu obciążeń fiskalnych przez faktycznego uczestnika obrotu. Skutkuje to nie tylko osłabieniem skuteczności instrumentów akcyzowych, ale także rodzi zagrożenia dla integralności rynku i równości konkurencji między podmiotami działającymi legalnie a tymi operującymi w ramach praktyk obejściowych.

## Podsumowanie

Analiza przedstawionych mechanizmów obejścia obowiązków regulacyjnych i podatkowych w sektorze wyrobów alternatywnych wobec rynku vape ujawnia istotne wyzwania dla systemu prawa celnego i podatkowego. Zarówno praktyki polegające na formalnym rozdzielaniu komponentów produktów oraz stosowaniu koncentratów i baz beznikotynowych, jak i konstrukcje transakcyjne oparte na modelu DDP, wskazują na powstanie zjawisk, które mogą prowadzić do fragmentaryzacji odpowiedzialności podatkowej, ograniczając efektywność egzekucji fiskalnej.

Z perspektywy prawa podatkowego, mechanizm rozmywania odpowiedzialności przez formalne przyjęcie obowiązków przez sprzedawcę, przy jednoczesnym braku realnej możliwości ich wykonania, ujawnia istotną lukę w systemie przypisywania ciężaru podatkowego. Model DDP, choć teoretycznie klarowny i funkcjonalny, w prak-

tyce staje się instrumentem umożliwiającym obejście obowiązków wynikających z ustawy o podatku akcyzowym oraz przepisów celnych. Wskazuje to na potrzebę wprowadzenia precyzyjnych regulacji doprecyzowujących moment powstania obowiązku podatkowego oraz podmiot faktycznie odpowiedzialny za jego wykonanie, w szczególności w transakcjach transgranicznych z państw trzecich.

Z kolei całkowite pomijanie obowiązku zgłaszania przesyłek jako wyrobów akcyzowych przez dostawców zagranicznych, w szczególności z Chin, generuje dodatkowe ryzyko przeniesienia ciężaru odpowiedzialności na organy administracji skarbowej. W tym wariantcie państwo traci realny nadzór nad obrotem wyrobami akcyzowymi, co prowadzi do powstawania tzw. szarej strefy oraz negatywnie

wpływa na równość konkurencji pomiędzy podmiotami działającymi w pełnej zgodności z przepisami a tymi operującymi w obszarze nieformalnym.

Podsumowując, analiza wskazuje, że dotychczasowe regulacje, zarówno w zakresie prawa celnego, jak i podatku akcyzowego, wymagają doprecyzowania i wzmocnienia mechanizmów odpowiedzialności podmiotowej, kontroli transgranicznej oraz powiązania obowiązków fiskalnych z etapami faktycznej konsumpcji wyrobów.

**adw. dr Mariusz Charkiewicz** – adwokat, doktor nauk prawnych, nauczyciel akademicki w WSPiA Rzeszowskiej Szkole Wyższej, wykładowca w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu, ORCID: 0000-0001-9363-988X, e-mail: mariusz.charkiewicz@kancelaria-charkiewicz.pl.

### Przypisy końcowe

- 1 A. Tatar, *Prawne ograniczenia swobody kształtowania akcyzy w Polsce*, Zielona Góra 2022, s. 76-81.
- 2 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 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. z 2014 r. Nr 127, str. 1 z późn. zm.).
- 3 Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 126 z późn. zm.).
- 4 A. Gorgol, *Władztwo podatkowe polski w zakresie kształtowania konstrukcji akcyzy w warunkach członkostwa w Unii Europejskiej*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 44-46.
- 5 Z. Jabłońska, *Gorzko-słodki smak e-papierosów. Używanie e-papierosów przez młodzież i jego konsekwencje*, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy, s. 115.
- 6 M. Dworniczak, *E-papierosy – wyzwanie dla nauki, technologii prawa*. W: *E-papierosy w perspektywie prawa publicznego*. Think Tank Nauk Administracyjnych. Lublin: Sowa druk, s. 6.
- 7 J. Głuchowski, *Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania: casus akcyza*, (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu, pod red. L. Etela, M. Tyniewickiego, Białystok 2012, s. 417.
- 8 P. Stanisławiczyn, A. Tatar, E. Oleś-Piechota, *Struktura rynku wyrobów tytoniowych i ich alternatywy w latach 2013 – 2023 r.*, *Aspekty prawne, ekonomiczne i legislacyjne*, pod red. P. Stanisławiszyna i A. Tatary, Zielona Góra 2025, s. 20-23
- 9 J. Glumińska-Pawlic, *Akcyza jako podatek konsumpcyjny*, 2024, 187 opracowanie zostało opublikowane w książce *Współczesne wyzwania prawa podatkowego Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi*, pod red. A. Mariańskiego, D. Strzelca, M. Wilka, Łódź 2024.
- 10 P. Szreniawski, *Administracyjnoprawne zagadnienia przeciwdziałania nikotynizmowi*, s. 30.
- 11 Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport Akcyza – największe wyzwanie dla rynku papierosów elektronicznych*, Warszawa, lipiec 2017, s. 11.
- 12 P. Szreniawski, *Ewolucja regulacji wyrobów tytoniowych w prawie polskim*, *Prawo* 327, 2019, s. 198.
- 13 A. Nowak-Far, *Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich*, *Państwo i społeczeństwo*, Nr 1/styczeń-luty/2021, s. 100.
- 14 J. Dąbek, J. Żerdka, P. Brasse, P. STOSOWANIE JEDNORAZOWYCH E-PAPIEROSÓW WŚRÓD MŁODZIEŻY I MŁODYCH DOROSŁYCH-WYNIKI WSTĘPNE. WSPÓŁCZESNY WYMIAR UZALEŻNIEŃ, s. 57.
- 15 Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt z dnia 22 sierpnia 2025 r. – ustawa z dnia [...] o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych oraz niektórych innych ustaw*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12403305/katalog/13164718#13164718>, dostęp: 9.02.2026.
- 16 <https://vaping360.com/pl/learn/tpd-laws-compliance/>, dostęp: 9.02.2026.
- 17 A. Stuglik, *Incoterms – formuły ułatwiające eksport*, s. 14.
- 18 M. Rymarz, *Koszty podatkowe przy dostawie w formule DDP*, *Gazeta Podatkowa* nr 6 (1777), 2021, s. 5.