

# MONITOR

## PRAWA CELNEGO I PODATKOWEGO

## TAXATION AND CUSTOMS LAW MONITOR

APRIL 2026

### W NUMERZE:

- ◆ Komisja z zadowoleniem przyjmuje historyczne porozumienie w sprawie reformy unii celnej UE
- ◆ Problematyka konsumpcyjnego charakteru opodatkowania akcyzą samochodów osobowych
- ◆ Predykcja ryzyka upadłości przedsiębiorstw na podstawie sprawozdań finansowych jako komponent wczesnego ostrzegania organów podatkowych dla ochrony wpływów z CIT: porównanie podejść dyskryminacyjnych, drzewiastych, sieci neuronowych i LLM (dużych modeli językowych)
- ◆ Akcyza jako „broń regulacyjna” – jak nowelizacje przepisów prawa podatkowego zmieniają rynek vape i prowokują do obejścia prawa? – część I
- ◆ Przypominamy o zmianach w systemie SENT, które obowiązują od 17 marca 2026 r
- ◆ Umowa o wolnym handlu UE - Australia, Mercosur i ułatwienia celne w GCC
- ◆ Rządowe Centrum Legislacji 3/2026
- ◆ Dziennik Ustaw. Przegląd zmian w przepisach celnych i podatkowych za okres od dnia 1 marca 2026r. do dnia 31 marca 2026 r.
- ◆ Wykaz aktów prawnych dotyczących spraw celnych i podatkowych opublikowanych w Dziennikach Urzędowych Unii Europejskiej – seria L i C od dnia 1 marca 2026 r. do dnia 31 marca 2026 r.
- ◆ Wyjaśnienia taryfowe
- ◆ Aktualności

Komisja z zadowoleniem przyjmuje historyczne porozumienie w sprawie reformy unii celnej UE .....	115
Andrzej Tatara – Problematyka konsumpcyjnego charakteru opodatkowania akcyzą samochodów osobowych.....	117
Jakub Mikołajczyk, Zbigniew Pryliński – Predykcja ryzyka upadłości przedsiębiorstw na podstawie sprawozdań finansowych jako komponent wczesnego ostrzegania organów podatkowych dla ochrony wpływów z CIT: porównanie podejść dyskryminacyjnych, drzewiastych, sieci neuronowych i LLM (dużych modeli językowych).....	122
Mariusz Charkiewicz – Akcyza jako „broń regulacyjna” – jak nowelizacje przepisów prawa podatkowego zmieniają rynek vape i prowokują do obejścia prawa? – część I .....	129
Przypominamy o zmianach w systemie SENT, które obowiązują od 17 marca 2026 r .....	137
Rafał Zajączkowski, Krzysztof Korobczuk – Umowa o wolnym handlu UE - Australia, Mercosur i ułatwienia celne w GCC .....	139
Rządowe Centrum Legislacji 3/2026 .....	141
Dziennik Ustaw. Przegląd zmian w przepisach celnych i podatkowych za okres od dnia 1 marca 2026r. do dnia 31 marca 2026 r. ....	141
Wykaz aktów prawnych dotyczących spraw celnych i podatkowych opublikowanych w Dziennikach Urzędowych Unii Europejskiej – seria L i C od dnia 1 marca 2026 r. do dnia 31 marca 2026 r. ....	142
Wyjaśnienia taryfowe .....	146
Aktualności .....	147
<hr/>	
Commission welcomes historic agreement on reform of EU customs union.....	115
Andrzej Tatara – The Issue of the Consumptive Nature of Excise Duty Taxation on Passenger Cars .....	117
Jakub Mikołajczyk, Zbigniew Pryliński – PReducing the risk of corporate bankruptcy based on financial statements as a component of early warning for tax authorities to protect corporate income tax revenues: a comparison of discriminatory, tree-based, neural network, and LLM (large language model) approaches.....	122
Mariusz Charkiewicz – Excise Tax as a Regulatory Weapon – How Are Tax Law Amendments Changing the Vape Market and Provoking Circumvention? – Part I.....	129
We would like to remind you about changes in the SENT system, which are effective from March 17, 2026.....	137
Rafał Zajączkowski, Krzysztof Korobczuk – Umowa o wolnym handlu UE - Australia, Mercosur i ułatwienia celne w GCC .....	139
Government Legislation Center 4/2026.....	141
Journal of Laws. The review of changes in customs and tax regulations since 1 March 2026 until 31 March 2026 .....	141
The list of customs and tax legal acts published in the EU Official Journals L and C since 1 March 2026 until 31 March 2026 r .....	142
Tariff explanations .....	146
News .....	147

---

---

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)

Mariusz Charkiewicz

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

## Streszczenie

Artykuł analizuje, jak akcyza na e-papierosy oraz przepisy prawa podatkowego przekształciły się w narzędzia regulacyjne. Rozszerzanie definicji płynów i eskalacja stawek przesunęły ciężar kwalifikacji podatkowej z ustawy na praktykę kontrolną, tworząc bodźce do adaptacji i obchodzenia prawa. Sztuczne rozdzielanie komponentów i rozwój szarej strefy pokazują, że obecny model zwiększa ryzyko podatkowe i erozję pewności prawa. Autor postuluje precyzyjne, normatywnie zamknięte określenie przedmiotu akcyzy, by ograniczyć uznaniowość organów i wzmocnić zaufanie do państwa.

**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 I

### Abstract

This article analyzes how excise tax on e-cigarettes and tax law have evolved into regulatory tools. Expanding the definition of liquids and escalating rates have shifted the burden of tax classification from the law to audit practice, creating incentives for adaptation and circumvention. The artificial separation of components and the development of a shadow economy demonstrate that the current model increases tax risk and erodes legal certainty. The author advocates for a precise, normatively closed definition of the subject of excise tax to limit the discretion of authorities and strengthen trust in the state.

**Keywords** - 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)

## I. Wprowadzenie – ewolucja unijnego i krajowego podejścia do opodatkowania papierosów elektronicznych

Problematyka opodatkowania papierosów elektronicznych oraz płynów do tych wyrobów od ponad dekady pozostaje jednym z najbardziej kontrowersyjnych obszarów styku prawa podatkowego, regulacyjnego i zdrowia publicznego. W niniejszym artykule zastosowano klasyczne metody badawcze właściwe dla nauk prawnych, w szczególności metodę dogmatycznoprawną, polegającą na analizie obowiązujących przepisów prawa podatkowego i akcyzowego oraz ich wykładni, uzupełnioną metodą analityczną i elementami podejścia komparatystycznego. Analiza obejmuje zarówno treść norm prawnych, jak i sposób ich stosowania w praktyce organów administracji skarbowej oraz uczestników obrotu gospodarczego. Zastosowanie wskazanych metod pozwala na rekonstrukcję rzeczywistego zakresu opodatkowania akcyzą oraz identyfikację napięć pomiędzy konstrukcją normatywną a jej funkcjonowaniem w prak-

tyce, co stanowi punkt wyjścia dla dalszych rozważań dotyczących adaptacyjnych zachowań rynku.

Już w 2014 r. Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych (ECOFIN)<sup>1</sup> wskazała, że papierosy elektroniczne nie zostały zaklasyfikowane do żadnej z kategorii wyrobów objętych podatkiem akcyzowym na gruncie dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych. W konsekwencji na poziomie unijnym powstała luka regulacyjna, której nie wypełniono mimo wezwania Komisji Europejskiej w 2016 r. do objęcia papierosów elektronicznych zakresem tej dyrektywy.

Zaniechanie harmonizacji skutkowało pozostawieniem państwom członkowskim daleko idącej swobody<sup>2</sup> w kształtowaniu krajowej polityki podatkowej wobec tych produktów<sup>3</sup>. Część państw m.in. Włochy, Portugalia, Węgry czy Grecja zdecydowała się na ich opodatkowanie, przyjmując przy tym odmienne modele fiskalne. Charakterystyczne

jest jednak, że nawet w państwach, które wprowadziły akcyzę, wyroby nowatorskie pozostawały relatywnie niżej opodatkowane niż papierosy tradycyjne, co potwierdza istnienie podatkowo dychotomicznego podejścia do produktów nikotynowych<sup>4</sup>.

Na poziomie unijnym nie kwestionuje się, że rozbieżności te negatywnie wpływają na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>5</sup>. Komisja Europejska rozważa traktowanie papierosów elektronicznych jako odrębnej kategorii wyrobów akcyzowych, co miałyby sprzyjać skuteczniejszemu monitorowaniu rynku, ograniczeniu obciążeń administracyjnych oraz redukcji ryzyka nielegalnego obrotu – zjawiska zaobserwowanego m.in. we Włoszech<sup>6</sup>.

Definicja płynu do papierosów elektronicznych nie ma charakteru wyłącznie technicznego. W realiach podatku akcyzowego pełni ona funkcję konstytutywną, gdyż bezpośrednio wyznacza zakres przedmiotowy opodatkowania, a tym samym decyduje o powstaniu obowiązku podatkowego. Oznacza to, że jej treść musi odpowiadać standardom wynikającym z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którymi nakładanie podatków oraz określanie ich elementów konstrukcyjnych musi następować w drodze ustawy i w sposób dostatecznie precyzyjny.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, że przedmiot opodatkowania nie może być rekonstruowany dopiero na etapie wykładni celowościowej lub praktyki organów podatkowych, gdyż prowadzi to do naruszenia zasady określoności danin publicznych<sup>7</sup>. Tymczasem historia definicji płynu do papierosów elektronicznych stanowi przykład stopniowego przesuwania ciężaru normatywnego z ustawy na interpretację.

Pierwsza wersja definicji, zaproponowana w projekcie z dnia 14 czerwca 2017 r.<sup>8</sup>, ujmowała płyn do papierosów elektronicznych jako „roztwór wykorzystywany w papierosach elektronicznych”. Już na tym etapie interesariusze sygnalizowali, że oparcie definicji na kryterium faktycznego wykorzystania prowadzi do nieakceptowalnej niepewności prawnej. Przedsiębiorca nie był bowiem w stanie jednoznacznie ocenić, czy dany produkt stanie się wyrobem akcyzowym w chwili wprowadzenia do obrotu, czy dopiero na etapie jego użycia przez konsumenta<sup>9</sup>. Skonstruowana w ten sposób definicja przenosiła w istocie ciężar kwalifikacji podatkowej na zachowania podmiotów trzecich, co stoi w sprzeczności z zasadą pewności prawa oraz z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa (art. 2 Konstytucji RP).

W odpowiedzi na krytykę branży definicja została zmodyfikowana i oparta na kryterium przeznaczenia („roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych”)<sup>10</sup>. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z powyższą definicją wpłynął do Sejmu w dniu 25 października 2017 r. Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r.

o zmianie ustawy o podatku akcyzowym<sup>11</sup> została podpisana przez Prezydenta w dniu 4 stycznia 2018 r. Zgodnie z art. 5 miała ona wejść w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia. Jednocześnie w art. 2 wskazano, że do dnia 31 grudnia 2018 r. zamiast efektywnych stawek podatku stosuje się zerową stawkę akcyzy. Następnie ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym<sup>12</sup> wydłużono okres stosowania stawki 0 zł do dnia 30 czerwca 2020 r. Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. dotyczącego zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich wprowadzono czasowe odstępianie od poboru akcyzy wobec podmiotów wykonujących czynności podlegające opodatkowaniu tym podatkiem lub wobec których powstał stan faktyczny skutkujący obowiązkiem podatkowym, o ile przedmiotem tych czynności były płyny do papierosów elektronicznych bądź wyroby nowatorskie. Zaniechanie poboru akcyzy obejmowało przypadki, w których obowiązek podatkowy powstał w okresie od 1 lipca 2020 r. do 30 września 2020 r. W konsekwencji faktyczne objęcie płynów do papierosów elektronicznych opodatkowaniem podatkiem akcyzowym nastąpiło dopiero z dniem 1 października 2020 r.

Oparcie definicji legalnej na kryterium przeznaczenia produktu miało w założeniu umożliwić wcześniejsze rozstrzygnięcie o jego kwalifikacji podatkowej, już na etapie poprzedzającym finalne wprowadzenie towaru do obrotu konsumenckiego. Rozwiązanie to, zamiast zapewnić większą pewność prawa, w praktyce doprowadziło jednak do powstania przestrzeni pozwalającej podatnikom na świadome i strategiczne kształtowanie opisu stanu faktycznego w celu osiągnięcia korzystnych skutków podatkowych. Jak wynika z utrwalającej się praktyki interpretacyjnej, wystarczające okazywało się bowiem deklaratywne wskazanie, że dany produkt nie jest przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, aby uzyskać indywidualną interpretację prawa podatkowego potwierdzającą brak obowiązku zapłaty podatku akcyzowego.

Organy podatkowe, związane przedstawionym przez wnioskodawcę opisem stanu faktycznego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, nie dysponowały na etapie postępowania interpretacyjnego instrumentami pozwalającymi na weryfikację rzeczywistego charakteru i funkcji danego produktu<sup>13</sup>. W konsekwencji doszło do istotnego przesunięcia ról pomiędzy ustawodawcą, podatnikami oraz administracją podatkową, tj. ustawodawca wprowadził definicję o nieostrym i niejednoznacznym zakresie normatywnym, podmioty zainteresowane zaczęły aktywnie „testować” jej granice poprzez odpowiednie formułowanie stanów faktycznych, natomiast organy podatkowe przyjęły postawę w istocie reaktywną, ograniczoną do formalnego wydawania interpretacji indywidualnych. Z perspektywy konstytucyjnej szczególnie problematyczne pozostawało to, że faktyczny zakres opodatkowania podat-

kiem akcyzowym nie był jednoznacznie i wyczerpująco określony w ustawie, lecz w znacznym stopniu kształtował się w praktyce w oparciu o deklaracje podatników, co rodziło wątpliwości co do realizacji zasady określoności danin publicznych oraz wyłączności ustawowej w zakresie nakładania obowiązków podatkowych.

Nowelizacja z dnia 1 grudnia 2022 r. wprowadziła pozornie przełomowe doprecyzowanie<sup>14</sup>, uznając, że roztwór jest przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, jeżeli „ze względu na skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty” w takich wyrobach. W konsekwencji niemal każdy produkt zawierający glikol, glicerynę lub aromaty może zostać uznany za wyrób akcyzowy, jeśli organ podatkowy przyjmie, że potencjalnie nadaje się do użycia w papierosie elektronicznym. Z punktu widzenia art. 217 Konstytucji RP oznacza to przeniesienie granicy opodatkowania z ustawy na uznanie organu, co budzi poważne wątpliwości konstytucyjne. W praktyce ujawniano bowiem sytuacje, w których wyroby ze względu na swój skład surowcowy, sposób konfekcjonowania, formę opakowania, a także kanały dystrybucji, w tym sprzedaż w wyspecjalizowanych punktach oferujących asortyment dla użytkowników papierosów elektronicznych mogły być wykorzystywane bezpośrednio jako płyn do papierosów elektronicznych albo jako baza do sporządzenia takiego roztworu (np. aromaty). Pomimo tego były one deklarowane przez podmioty wprowadzające je do obrotu jako produkty o innym przeznaczeniu, takie jak aromaty do kominków zapachowych czy środki odświeżające powietrze, co miało na celu wyłączenie ich spod reżimu podatku akcyzowego<sup>15</sup>.

Wydanie interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 21 czerwca 2024 r.<sup>16</sup> należy postrzegać jako kolejny, istotny etap ewolucji podejścia do opodatkowania płynów do papierosów elektronicznych oraz produktów z nimi powiązanych. W treści tego aktu przyjęto bowiem, że również substancje chemiczne, takie jak glikol propylenowy czy gliceryna, które same w sobie nie stanowią roztworów, mogą zostać uznane za bazę do płynu do papierosów elektronicznych. O kwalifikacji tych wyrobów jako podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym decydować mają przy tym nie tylko ich właściwości fizykochemiczne, lecz także tzw. okoliczności niepodatkowe, w szczególności miejsce i sposób ich sprzedaży. Na tym etapie doszło do wyraźnego zatarcia granicy pomiędzy wykładnią obowiązujących przepisów a faktycznym kształtowaniem nowej normy prawnej. Minister Finansów, działając w formie interpretacji ogólnej, w istocie dokonał modyfikacji zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem akcyzowym, co powinno następować wyłącznie w drodze aktu rangi ustawowej. Z perspektywy konstytucyjnej rozwiązanie to budzi szczególnie poważne wątpliwości, ponieważ interpretacja ogólna nie jest elementem procesu legislacyjnego, nie podlega kontroli parlamentarnej ani

standardowym mechanizmom debaty publicznej, a mimo to wywiera realny i bezpośredni wpływ na sytuację prawną oraz majątkową podatników.

## **2. Od definicji ustawowej do ustaleń kontrolnych – kwalifikacja płynu po 2024 r.**

Nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym z 2024 r.<sup>17</sup> nie funkcjonuje w oderwaniu od wcześniejszych zmian definicyjnych dotyczących płynu do papierosów elektronicznych, lecz stanowi ich funkcjonalne dopełnienie. Eskalacja obciążeń fiskalnych następuje bowiem w warunkach, w których przedmiot opodatkowania został ukształtowany w sposób szeroki, oparty na kryteriach potencjalnych i funkcjonalnych, a jego granice są w istotnym stopniu rekonstruowane na etapie stosowania prawa. Połączenie dynamicznego wzrostu stawek z nieostrością definicyjną powoduje, że akcyza zaczyna oddziaływać nie tylko jako danina publiczna, lecz jako instrument regulacyjny realizowany w znacznej mierze poprzez praktykę organów Krajowej Administracji Skarbowej.

Z perspektywy praktyki kontrolnej KAS eskalacja akcyzy po 2024 r. prowadzi do wyraźnego przesunięcia ciężaru sporów z poziomu materialnoprawnej konstrukcji stawki na poziom kwalifikacji wyrobu jako przedmiotu opodatkowania. W postępowaniach kontrolnych i podatkowych kluczowe znaczenie zaczynają mieć ustalenia dotyczące tego, czy dany produkt ze względu na swój skład, właściwości fizykochemiczne, sposób konfekcjonowania lub kanał dystrybucji może zostać uznany za płyn do papierosów elektronicznych w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym. W praktyce oznacza to, że rosnąca dolegliwość fiskalna akcyzy wzmacnia motywację organów do szerokiego ujmowania definicji przedmiotu opodatkowania, co znajduje potwierdzenie w kierunkach kontroli celno-skarbowych prowadzonych wobec producentów, importerów oraz podmiotów zajmujących się obrotem półproduktami. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera nowelizacja definicji płynu, oparta na kryterium „możliwości użycia” w papierosach elektronicznych. Kryterium to, choć formalnie ma charakter obiektywny, w praktyce kontrolnej podlega ocenie dokonywanej *ex post*, często z uwzględnieniem okoliczności towarzyszących obrotowi, takich jak sposób prezentacji produktu, miejsce sprzedaży czy profil działalności kontrolowanego podmiotu. W efekcie granica pomiędzy wyrobem akcyzowym a nieakcyzowym ulega przesunięciu z poziomu normy ustawowej na poziom ustaleń faktycznych dokonywanych w toku kontroli, co istotnie zwiększa ryzyko regulacyjne po stronie przedsiębiorców.

W praktyce kontroli akcyzowych coraz częściej dochodzi do sytuacji, w których spór nie dotyczy wysokości zobowiązania podatkowego *sensu stricto*, lecz samego istnienia obowiązku podatkowego<sup>18</sup>, a tym samym legalności pro-

wadzonego modelu biznesowego. Akcyza, w połączeniu z szeroką definicją przedmiotu opodatkowania, zaczyna pełnić funkcję mechanizmu selekcyjnego, eliminującego określone formy działalności poprzez nadanie im cechy wyrobu akcyzowego.

Z punktu widzenia systemowego istotne jest również to, że eskalacja obciążeń fiskalnych wzmacnia rolę instrumentów kontrolnych i represyjnych prawa akcyzowego, takich jak decyzje określające zobowiązanie podatkowe czy sankcje administracyjne. W praktyce Krajowej Administracji Skarbowej oznacza to zwiększenie znaczenia postępowań prowadzonych w trybie kontroli celno-skarbowej, w których ustalenia faktyczne dotyczące charakteru wyrobu często poprzedzają formalną ocenę prawną. Model ukształtowany w przedmiotowy sposób stosowania prawa prowadzi do sytuacji, w której ciężar dowodu co do nieakcyzowego charakteru produktu w istocie zostaje przerzucony na podatnika, co pozostaje w napięciu z zasadą pewności prawa podatkowego.

W tym sensie nowelizacja z 2024 r. domyka proces, który rozpoczął się wraz z ewolucją definicji płynu do papierosów elektronicznych. Szeroka, funkcjonalna definicja przedmiotu opodatkowania tworzy normatywną podstawę do objęcia akcyzą szerokiego spektrum produktów, natomiast eskalacja stawek nadaje tej kwalifikacji realny, często decydujący wymiar ekonomiczny. Akcyza przestaje być elementem technicznym systemu podatkowego, a staje się instrumentem, którego skuteczność regulacyjna realizuje się w znacznej mierze poprzez praktykę kontrolną administracji skarbowej<sup>19</sup>. Z perspektywy konstytucyjnej takie sprzężenie definicji przedmiotu opodatkowania z eskalacją obciążeń fiskalnych rodzi poważne wątpliwości co do zgodności z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>20</sup>. Przedsiębiorca nie jest bowiem w stanie w sposób wystarczająco pewny przewidzieć, czy dany produkt, legalny na etapie wprowadzenia do obrotu, nie zostanie zakwalifikowany jako wyrób akcyzowy dopiero w toku kontroli, z uwzględnieniem kryteriów pozanormatywnych. W rezultacie ryzyko podatkowe przestaje mieć charakter kalkulowany, a zaczyna przyjmować postać ryzyka egzystencjalnego dla prowadzonej działalności gospodarczej.

Łączne ujęcie zmian definicyjnych pozwala dostrzec, że akcyza została w tym obszarze zaprojektowana nie wyłącznie jako klasyczna danina publiczna, lecz jako instrument regulacyjny, którego skuteczność realizuje się poprzez szeroką, funkcjonalną definicję przedmiotu opodatkowania oraz intensywną i selektywną praktykę kontrolną Krajowej Administracji Skarbowej. W powyższej perspektywie zasadniczy problem nie sprowadza się więc do samej wysokości stawek podatkowych, lecz do systemowego sprzężenia norm materialnoprawnych z mechanizmami ich stosowania.

### 3. Reakcje rynku na akcyzę regulacyjną – między adaptacją a obchodzeniem prawa.

Narastająca dolegliwość fiskalna akcyzy na płyny do papierosów elektronicznych, połączona z szerokim i funkcjonalnym ujęciem przedmiotu opodatkowania, nie pozostaje bez wpływu na zachowania aktywnych uczestników rynku. W praktyce obrotu gospodarczego obserwować można wyraźne przesunięcie od prostego dostosowania się do nowych realiów regulacyjnych, ku działaniom mającym na celu ograniczenie skutków ekonomicznych opodatkowania. Granica pomiędzy legalną adaptacją modeli biznesowych, a działaniami noszącymi cechy obchodzenia prawa staje się przy tym coraz mniej wyraźna. Analiza praktyki rynkowej pozwala zidentyfikować kilka powtarzalnych i dominujących schematów działań podejmowanych przez producentów, importerów oraz dystrybutorów, których wspólnym mianownikiem jest dążenie do wyłączenia określonych produktów lub etapów obrotu spod reżimu podatku akcyzowego bądź do odsunięcia w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego. Wskazać jednoznacznie należy, że schematy te nie mają charakteru incydentalnego, lecz stanowią racjonalną reakcję rynku na model opodatkowania, w którym akcyza pełni funkcję nie tylko fiskalną, lecz także regulacyjną. Biorąc pod uwagę przedstawione uwarunkowania normatywne, fiskalne oraz praktykę stosowania prawa, należy stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym rynek produktów związanych z papierosami elektronicznymi znalazł się w punkcie zwrotnym. Dotychczasowy model funkcjonowania tego segmentu rynku, oparty na relatywnie stabilnych zasadach kwalifikacji podatkowej i przewidywalnym ryzyku regulacyjnym, uległ zasadniczemu załamaniu w następstwie kumulacji trzech zjawisk: eskalacji stawek akcyzy, funkcjonalnego rozszerzenia definicji przedmiotu opodatkowania oraz intensyfikacji praktyki kontrolnej Krajowej Administracji Skarbowej. Tym samym punkt zwrotny, w którym znalazł się rynek, nie polega wyłącznie na zmianie poziomu opodatkowania, lecz na jakościowej transformacji relacji pomiędzy państwem a uczestnikami obrotu. Model opodatkowania oparty na nieostrej definicji przedmiotu akcyzy i egzekwowany przede wszystkim poprzez praktykę kontrolną prowadzi do erozji pewności prawa oraz osłabienia zaufania do systemu podatkowego, co w dłuższej perspektywie może skutkować trwałym przesunięciem części działalności gospodarczej do szarej strefy.

Konsekwencją tak ukształtowanego otoczenia normatywnego i fiskalnego jest wyraźna zmiana zachowań rynkowych. W tym sensie obserwowane praktyki rynkowe są elementem szerszego zjawiska adaptacyjnego, w którym granica pomiędzy dopuszczalnym kształtowaniem działalności gospodarczej a działaniami noszącymi cechy unikania opodatkowania ulega stopniowemu przesunięciu. Zidentyfikowanie i uporządkowanie tych schematów pozwala lepiej zrozumieć mechanizmy funkcjonowania

rynku w warunkach akcyzy pełniącej funkcję regulacyjną oraz skalę ryzyk, jakie generuje obecny model stosowania prawa.

W praktyce rynkowej wykształciło się kilka dominujących modeli takich działań, obejmujących w szczególności stosowanie modeli dostaw typu DDP, manipulowanie kwalifikacją i klasyfikacją wyrobów, obniżanie jakości lub modyfikowanie składu surowców w celu zmiany ich kwalifikacji akcyzowej, a także przenoszenie części obrotu do szarej strefy. Zidentyfikowanie i uporządkowanie tych schematów pozwala lepiej zrozumieć mechanizmy funkcjonowania rynku w warunkach akcyzy pełniącej funkcję regulacyjną oraz skalę ryzyk generowanych przez obecny model stosowania prawa.

Z uwagi na zakres oraz wielowątkowość problematyki, omówienie reakcji rynku na tzw. akcyzę regulacyjną zostało podzielone na dwie części. W niniejszej, pierwszej części, przedmiotem analizy będą dwa zjawiska o zasadniczym znaczeniu dla rekonstrukcji granic przedmiotowych opodatkowania. Po pierwsze, poddane zostanie ocenie zjawisko sztucznego rozdzielania komponentów w kontekście pojęcia „zestawu części” w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym. Rozważania koncentrować się będą na dopuszczalności rozdzielania funkcjonalnie powiązanych elementów wyrobu w celu uniknięcia kwalifikacji jako wyrobu akcyzowego oraz na kryteriach pozwalających na ustalenie, czy mamy do czynienia z jednorodnym przedmiotem opodatkowania, czy też z odrębnymi towarami niepodlegającymi akcyzie. Po drugie, omówiona zostanie problematyka szarej strefy w segmencie e-papierosów i płynów do nich, w ujęciu fiskalnym, regulacyjnym i egzekucyjnym, z odwołaniem do doświadczeń rynku tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Celem tej części będzie analiza, czy obecny model opodatkowania w warunkach wysokiej dolegliwości fiskalnej i nieostrości definicyjnej generuje bodźce sprzyjające przenoszeniu części obrotu poza sferę oficjalnej gospodarki, a tym samym prowadzi do efektów odwrotnych od deklarowanych celów fiskalnych i regulacyjnych.

W drugiej części opracowania przedstawione zostaną dwa dalsze mechanizmy adaptacyjne. Pierwszy dotyczyć będzie substytucji surowców o jakości farmaceutycznej surowcami technicznymi jako instrumentu ograniczania ciężaru akcyzowego, wraz z analizą implikacji regulacyjnych oraz potencjalnej odpowiedzialności podatkowej, administracyjnej i karnej podmiotów uczestniczących w takim modelu obrotu. Drugi obejmie model DDP (Delivered Duty Paid) jako konstrukcję wykorzystywaną w transgranicznych łańcuchach dostaw w celu rozproszenia i rozmycia odpowiedzialności podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki ustalenia podmiotu zobowiązanego, miejsca powstania obowiązku podatkowego oraz ryzyk wynikających z formalnego i faktycznego prze-

biegu dostaw.

Tak przyjęta struktura analizy pozwala na kompleksową ocenę, czy obserwowane praktyki rynkowe stanowią przejaw racjonalnej adaptacji do zmienionego otoczenia prawnego, czy też mieszczą się w sferze działań ukierunkowanych na obejście konstrukcji podatku akcyzowego. Jednocześnie umożliwia ona refleksję nad tym, w jakim stopniu aktualny model legislacyjny oraz praktyka jego stosowania pozostają w zgodzie z konstytucyjnymi standardami określoności danin publicznych, pewności prawa oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

### **Sztuczne rozdzielanie komponentów, a pojęcie „zestawu części” w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym**

W praktyce obrotu coraz częściej obserwowanym zjawiskiem jest sztuczne rozdzielanie urządzeń do waporyzacji na pojedyncze komponenty, sprzedawane odrębnie jako wyroby nieobjęte (w ocenie sprzedawców) opodatkowaniem akcyzą. Mechanizm ten polega na formalnym wyodrębnianiu elementów składających się na funkcjonalnie kompletne urządzenie (takich jak układ sterujący, grzałki czy zbiorniki), mimo że w ujęciu gospodarczym i użytkowym elementy te pozostają ze sobą w ścisłym związku. Podstawą argumentacyjną wykorzystywaną przez podmioty stosujące powyższy model jest literalna wykładnia art. 2 ust. 1 pkt 34f ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>21</sup>, zgodnie z którym „zestaw części do urządzenia do waporyzacji” oznacza komplet części, który może służyć do wytworzenia urządzenia poprzez ich złożenie lub połączenie<sup>22</sup>. Akcentowane jest przy tym znaczenie pojęcia „komplet”<sup>23</sup>, rozumianego jako zbiór elementów stanowiących całość, w której nie brakuje żadnego z elementów koniecznych do uzyskania funkcjonalnego urządzenia. W konsekwencji podmioty rynkowe prezentują stanowisko, zgodnie z którym sprzedaż pojedynczych komponentów, nawet jeśli są one elementami eksploatacyjnymi lub konstrukcyjnymi urządzenia do waporyzacji, nie wypełnia definicji „zestawu części”, o ile nie umożliwia samodzielnie złożenia kompletnego urządzenia. Brak jednego z kluczowych elementów ma w tej argumentacji wykluczać możliwość uznania danego zbioru towarów za wyrób akcyzowy. Argumentacja ta jest wzmocniana odwołaniem do zasady ścisłej wykładni przepisów podatkowych<sup>24</sup>, wynikającej zarówno z utrwalonego orzecznictwa sądów administracyjnych, jak i z art. 217 Konstytucji RP. Podkreśla się, że zakres przedmiotowy opodatkowania akcyzą musi wynikać wprost z ustawy, a jego rozszerzanie w drodze wykładni prowadzącej do zwiększenia obciążeń podatkowych jest niedopuszczalne<sup>25</sup>. W tym kontekście przywoływana jest również zasada *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą wątpliwości interpretacyjne powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika<sup>26</sup>.

W praktyce wskazuje się ponadto, że potencjalna możliwość wykorzystania danego komponentu do skonstruowania urządzenia do waporyzacji w przyszłości nie może przesądzać o jego akcyzowym charakterze, jeżeli w momencie sprzedaży nie tworzy on kompletu części w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 34f ustawy. Dotyczy to w szczególności elementów eksploatacyjnych, takich jak grzałki czy zbiorniki na liquid, sprzedawanych jako części zamienne. Opisany mechanizm fragmentaryzacji sprzedaży części do urządzeń do waporyzacji znajduje swoje bezpośrednie potwierdzenie w aktualnej praktyce interpretacyjnej organów podatkowych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych konsekwentnie przyjmuje, że sprzedaż pojedynczych części eksploatacyjnych, takich jak grzałki czy zbiorniki na płyn (kartridże) z ustnikiem, nie podlega opodatkowaniu akcyzą, o ile nie stanowią one w momencie sprzedaży „kompletu części” w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 34f ustawy o podatku akcyzowym<sup>27</sup>.

W interpretacji indywidualnej z dnia 3 listopada 2025 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.221.2025.2.AM<sup>28</sup>), jak również w wcześniejszej interpretacji z dnia 8 lipca 2025 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.132.2025.2.AM<sup>29</sup>), organ jednoznacznie potwierdził, że odrębna sprzedaż części eksploatacyjnych do urządzeń do waporyzacji nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, nawet w sytuacji, gdy konsument wcześniej nabył zestaw części, od którego akcyza została zapłacona. Kluczowe znaczenie przypisano literalnemu rozumieniu pojęcia „zestawu części” jako kompletu umożliwiającego wytworzenie urządzenia gotowego do użycia. Jednocześnie organy podatkowe wprost podkreślają, że w postępowaniu interpretacyjnym są ściśle związane opisem stanu faktycznego przedstawionym przez wnioskodawcę, w tym deklaracją, że sprzedawane odrębnie elementy nie stanowią wyrobów akcyzowych.

W konsekwencji interpretacje te nie obejmują oceny rzeczywistego, funkcjonalnego charakteru towarów ani ich potencjalnego przeznaczenia, lecz opierają się wyłącznie na formalnym ujęciu transakcji. Linia interpretacyjna w praktyce utrwała i legitymizuje model biznesowy oparty na rozproszeniu sprzedaży komponentów, pozwalający na istotne ograniczenie ciężaru akcyzy bez naruszania literalnego brzmienia przepisów. Jednocześnie ujawnia ona systemową słabość konstrukcji podatku akcyzowego w tym obszarze, polegającą na przeniesieniu decydującego znaczenia z funkcjonalnego charakteru wyrobu na formalny sposób jego oferowania i dokumentowania. W rezultacie mechanizm ten staje się nie tylko indywidualną strategią podatników, lecz powtarzalnym i przewidywalnym schematem rynkowym, którego skuteczność opiera się na sprzężeniu nieostrej definicji ustawowej z ograniczeniami właściwymi dla instytucji interpretacji indywidualnych.

Równoległe do obserwowanych zjawisk adaptacyjnych prowadzone są prace legislacyjne nad projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy (UD363), przygotowanym przez Ministerstwo Finansów i Gospodarki. Projekt ten przewiduje wyodrębnienie nowej kategorii wyrobów akcyzowych w postaci wkładów do wielorazowych papierosów elektronicznych oraz urządzeń wielofunkcyjnych, obejmującej wszelkie zbiorniki i inne elementy przeznaczone do umieszczania w nich płynu do papierosów elektronicznych, także w postaci pustych, przeznaczonych do samodzielnego napełniania. Istotą proponowanej konstrukcji jest przeniesienie ciężaru opodatkowania z kompletnego urządzenia (w przypadku modeli modułowych) na tę część, która z perspektywy funkcjonalnej stanowi element konieczny do wytworzenia aerozolu, niezależnie od zastosowanej technologii (grzałka elektryczna, element ferromagnetyczny, potencjalnie inne rozwiązania techniczne). Jednocześnie projekt zakłada utrzymanie opodatkowania wyłącznie tych wielorazowych e-papierosów, w których zbiornik jest zamontowany na stałe, przy równoczesnym wyłączeniu z opodatkowania tzw. baz (urządzeń przystosowanych do wymiany wkładów). Stawka akcyzy na wkłady miałyby wynosić 40 zł za sztukę, tj. odpowiadać obecnej stawce stosowanej wobec wielorazowych e-papierosów oraz urządzeń wielofunkcyjnych. Projekt obejmuje również zmiany dostosowawcze w ustawie Kodeks karny skarbowy, polegające w szczególności na rozszerzeniu katalogu wyrobów podlegających przepadkowi i zniszczeniu oraz na uzupełnieniu definicji legalnych poprzez włączenie wkładów do systemu pojęciowego ustawy akcyzowej.

Z perspektywy systemowej należy jednak zauważyć, że proponowana interwencja, choć zmierza do uszczelnienia obszaru opodatkowania, to nie eliminuje w pełni mechanizmu fragmentaryzacji konstrukcyjnej jako modelu adaptacyjnego. Opodatkowaniu podlegać ma bowiem wyłącznie jeden z elementów konstrukcyjnych urządzenia (wkład), podczas gdy pozostałe komponenty, w tym elementy grzewcze, moduły zasilające czy części obudowy, pozostają poza zakresem nowej regulacji, o ile nie spełniają samodzielnie definicji innego wyrobu akcyzowego. W konsekwencji ryzyko dalszej segmentacji łańcucha dostaw nie zostaje całkowicie wyeliminowane, lecz ulega jedynie przesunięciu na inny poziom konstrukcyjny. Możliwe jest bowiem modelowanie obrotu w taki sposób, aby zasadnicza wartość ekonomiczna produktu lokowana była w elementach nieobjętych daniną, podczas gdy wkład jako jedyny element podlegający opodatkowaniu przyjmowałby charakter relatywnie wtórny w strukturze ceny. Rozwiązania mieszczące się na pograniczu dozwolonej optymalizacji i obejścia prawa podatkowego, mogą w dalszym ciągu generować napięcia interpretacyjne oraz prowadzić do sporów na tle zakresu zastosowania definicji legalnych.

Projektowana nowelizacja stanowi zatem próbę odpowie-

dzi na zidentyfikowane luki konstrukcyjne, jednak nie rozstrzyga w sposób definitywny problemu strukturalnej podatności systemu na dekompozycję funkcjonalną wyrobów. W tym sensie ingerencja ustawodawcza ma charakter częściowy i przy zachowaniu obecnego modelu definicyjnego nie wyklucza dalszej ewolucji strategii rynkowych zmierzających do minimalizacji ciężaru akcyzowego poprzez formalne rozdzielanie elementów składowych produktu<sup>30</sup>.

### **Szara strefa e-papierosów i płynów do nich – implikacje fiskalne, regulacyjne i egzekucyjne na tle doświadczeń rynku wyrobów tytoniowych**

„Szara strefa” w rozumieniu gospodarczym i prawnym obejmuje działalność gospodarczą prowadzoną poza formalnym nadzorem państwa, w tym działalność nierejestrowaną, której transakcje nie są ujawniane organom podatkowym ani kontrolnym. Zgodnie z klasyfikacją Głównego Urzędu Statystycznego, obejmuje ona trzy zasadnicze segmenty: działalność nielegalną, w tym przemysł wyrobów tytoniowych i alkoholu, działalność ukrytą, która formalnie mieści się w ramach prawa, lecz poszczególne transakcje nie są zgłaszane oraz działalność nieformalną, realizowaną przez osoby fizyczne świadczące usługi poza systemem rejestracji i opodatkowania<sup>31</sup>.

Doświadczenia związane z funkcjonowaniem szarej strefy na rynku tradycyjnych wyrobów tytoniowych w Polsce stanowią istotny punkt odniesienia dla analizy potencjalnych skutków fiskalnych i regulacyjnych objęcia podatkiem akcyzowym e-papierosów oraz płynów do nich. Dane Ministerstwa Finansów wskazują, że w 2014 r. udział szarej strefy w rynku papierosów wynosił około 17%, a po uwzględnieniu tytoniu do palenia sięgał nawet 25% całkowitej konsumpcji wyrobów tytoniowych. Oznacza to, że co czwarty wyrób tytoniowy konsumowany w Polsce pochodził z obrotu nielegalnego, generując istotne straty dla budżetu państwa, szacowane wówczas na ponad 3,3 mld zł rocznie<sup>32</sup>.

Czynnikiem sprzyjającym rozwojowi szarej strefy jest możliwość łatwego rozdzielania komponentów składowych liquidu. Glikol propylenowy, gliceryna, aromaty oraz nikotyna, rozpatrywane oddzielnie, są substancjami powszechnie stosowanymi w innych gałęziach przemysłu i co do zasady niepodlegającymi opodatkowaniu akcyzą ani szczególnym ograniczeniom w obrocie. W praktyce umożliwia to wprowadzanie na terytorium kraju poszczególnych składników bez jakiegokolwiek kontroli akcyzowej<sup>33</sup>, a następnie ich mieszanie już na rynku krajowym, zarówno na skalę półprofesjonalną, jak i w ramach tzw. produkcji chałupniczej. Z perspektywy organów kontroli skarbowej udowodnienie, że dany płyn jest „płynem do papierosów elektronicznych” w rozumieniu przepisów podatkowych, a nie innym produktem chemicznym lub

spożywczym, może okazać się wyjątkowo problematyczne.

Ryzyko rozwoju szarej strefy wzmacnia również kanał dystrybucji internetowej. Pomimo formalnego zakazu sprzedaży e-papierosów i liquidów przez internet, badania konsumenckie oraz praktyka rynkowa wskazują, że właśnie ten kanał pozostaje jednym z głównych źródeł zaopatrzenia użytkowników. Szczególne znaczenie ma tu transgraniczna sprzedaż wysyłkowa, realizowana z terytorium innych państw członkowskich UE lub państw trzecich, która w praktyce pozostaje poza efektywnym zasięgiem krajowych organów egzekucyjnych<sup>34</sup>. Doświadczenia Służby Celnej związane z handlem internetowym tradycyjnymi wyrobami tytoniowymi pokazują, że jest to obszar wyjątkowo trudny do skutecznego nadzoru, nawet przy znacznych nakładach organizacyjnych i technicznych.

Rozwojowi szarej strefy w obszarze e-papierosów oraz płynów do ich napełniania sprzyja również szczególna łatwość dotarcia do odbiorców końcowych, w szczególności osób młodych, z wykorzystaniem nowoczesnych kanałów komunikacji elektronicznej. Media społecznościowe, takie jak Instagram, TikTok czy komunikatory internetowe, stały się faktycznym narzędziem dystrybucji i promocji wyrobów wprowadzanych do obrotu z pominięciem obowiązków podatkowych i regulacyjnych. Na platformie komunikacyjnej Telegram identyfikuje się oferty sprzedaży jednorazowych papierosów elektronicznych o pojemności zbiornika cieczy sięgającej 35 ml. Sprzedaż prowadzona jest w modelu hurtowo-detalicznym, obejmującym zamówienia od 10 do 1000 sztuk. Analiza struktury cenowej wskazuje na wyraźny mechanizm rabatowy uzależniony od wielkości zamówienia: przy zakupie 10 sztuk cena jednostkowa wynosi 45 zł, natomiast przy zamówieniu 1000 sztuk spada do 30 zł. Deklarowana zawartość nikotyny w oferowanych produktach osiąga poziom 50 mg/ml, co stanowi wartość charakterystyczną dla wyrobów o wysokim stężeniu tej substancji. Handel prowadzony za pośrednictwem zamkniętych grup, wiadomości prywatnych lub profili funkcjonujących poza formalnym obrotem gospodarczym charakteryzuje się wysokim stopniem rozproszenia, anonimowości oraz trudnością identyfikacji podmiotów odpowiedzialnych. Zjawisko to istotnie ogranicza skuteczność kontroli sprawowanej przez organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz inne organy nadzorcze, a jednocześnie umożliwia szybkie i masowe docieranie do młodych konsumentów, którzy są szczególnie podatni na przekazy marketingowe o charakterze nieformalnym i nielegalnym. W konsekwencji media społecznościowe pełnią funkcję katalizatora rozwoju szarej strefy, obniżając barierę wejścia dla nielegalnych sprzedawców oraz zwiększając skalę obrotu wyrobami akcyzowymi poza oficjalnym systemem prawnym, co dodatkowo pogłębia negatywne skutki fiskalne, regulacyjne i społeczne tego zjawiska.

W konsekwencji, doświadczenia rynku papierosów jed-

noznacznie wskazują, że nadmierny fiskalizm w zakresie akcyzy, nieadekwatny do specyfiki danego wyrobu oraz możliwości egzekucyjnych państwa, może prowadzić do efektu odwrotnego od zamierzonego. Zamiast stabilnych wpływów budżetowych pojawia się rozrost szarej strefy, spadek legalnej sprzedaży, utrata wpływów z VAT oraz wzrost kosztów kontroli i represji. Analogiczne ryzyka należy brać pod uwagę przy dalszym kształtowaniu opodatkowania e-papierosów i płynów do nich, zwłaszcza w kontekście łatwości omijania przepisów poprzez rozdrobnienie produkcji, dystrybucję internetową oraz transgraniczny obrót wysyłkowy. Skutki prowadzenia działalności w ramach szarej strefy są dwojakiego rodzaju. Krótkoterminowo mogą przejawiać się obniżeniem kosztów wytwarzania i sprzedaży oraz zwiększeniem konkurencyjności cenowej produktów w porównaniu z rynkiem legalnym. Długoterminowo jednak, działalność ta wiąże się z wysokim ryzykiem odpowiedzialności administracyjnej i karnej, w tym odpowiedzialności za nielegalny obrót wyrobami akcyzowymi, sankcji finansowych oraz postępowań karnoskarbowych. Zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o podatku akcyzowym, każda sprzedaż wyrobów podlegających opodatkowaniu bez stosownych banderol lub pominięcie obowiązków raportowych traktowane jest jako naruszenie prawa podatkowego oraz karno skarbowego<sup>35</sup>.

#### 4. Podsumowanie

Analiza ewolucji opodatkowania płynów do papierosów elektronicznych prowadzi do jednoznacznego wniosku, że podatek akcyzowy został w tym obszarze przekształcony w narzędzie regulacyjne o znaczeniu wykraczającym poza klasyczną funkcję fiskalną. Eskalacja stawek, połączona z szerokim i funkcjonalnym ujęciem przedmiotu opodatkowania oraz zmienną praktyką interpretacyjną, powoduje trwałe przesunięcie ciężaru regulacji z poziomu normy ustawowej na poziom stosowania prawa, w szczególności praktyki kontrolnej organów Krajowej Administracji Skarbowej. Proces ten miał charakter stopniowy i kumulatywny, od nieostrej definicji płynu do papierosów elektronicznych, przez jej kolejne rozszerzenia, aż po eskalację stawek akcyzy w latach 2025–2026, która nadała kwalifikacji podatkowej realny, często decydujący wymiar ekonomiczny.

Akcyza, wykorzystywana jako „broń regulacyjna”, może w krótkim okresie skutecznie oddziaływać na strukturę

rynku, jednak stosowana w warunkach niestabilności definicyjnej i eskalacji obciążeń fiskalnych generuje silne bodźce do działań adaptacyjnych. Zachowania te, od formalnego rozdrabniania produktów, przez modyfikację modeli dystrybucyjnych, po przenoszenie części obrotu poza oficjalny rynek, nie mają charakteru jednostkowego, lecz stanowią racjonalną reakcję uczestników obrotu na środowisko regulacyjne cechujące się wysokim i trudnym do skalkulowania ryzykiem podatkowym.

W konsekwencji można postawić tezę, że zasadniczy problem rynku e-liquidów nie wynika wyłącznie z poziomu akcyzy, lecz z konstytucyjnie wątpliwej konstrukcji jej przedmiotu oraz systemowego sprzężenia norm materialnoprawnych z praktyką ich stosowania<sup>36</sup>. Model ten zamiast uszczelnić system podatkowy sprzyja optymalizacji granicznej i rozwojowi szarej strefy, prowadząc do erozji pewności prawa i osłabienia zaufania do państwa jako racjonalnego regulatora rynku.

Z perspektywy *de lege ferenda* zasadne byłoby rozważenie wprowadzenia definicji negatywnej przedmiotu opodatkowania, polegającej na enumeratywnym wskazaniu kategorii wyrobów oraz czynności wyłączonych spod opodatkowania podatkiem akcyzowym w obszarze papierosów elektronicznych i produktów powiązanych, przy jednoczesnym przyjęciu, że wszystkie pozostałe przypadki, niewymienione wprost w katalogu wyłączeń podlegają opodatkowaniu. Zastosowana w ten sposób technika legislacyjna pozwalałaby jednoznacznie wyznaczyć zakres akcyzy już na poziomie ustawy, eliminując potrzebę odwoływania się do kryteriów potencjalnych, funkcjonalnych czy pozanormatywnych rekonstruowanych na etapie interpretacji i kontroli. W konsekwencji granice obowiązku podatkowego miałyby charakter normatywnie zamknięty i przewidywalny, co ograniczałoby uznaniowość organów podatkowych, wzmocniało realizację zasady określoności danin publicznych oraz redukowało bodźce do działań optymalizacyjnych wynikających z niepewności regulacyjnej.

**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 Ang. Economic and Financial Affairs Council – ECOFIN
- 2 A. Gorgol, Podatek akcyzowy, (w:) Prawo podatkowe, pod red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 201., s. 336-337
- 3 J. Glumińska-Pawlic, Czy akcyza to podatek od luksusu?, Doradztwo podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 8/2023, s. 25.
- 4 A. Nowak-Far, Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich – nieuzasadniona preferencja branży w Polsce, „Kontrola Państwowa” 2020, nr 1, s. 99-115.
- 5 Komisja Europejska, Sprawozdanie Komisji dla Rady dotyczące dyrektywy 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, Bruksela, dnia 12.01.2018 r., COM (2018) 17 final, [https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/2beaf3e5-31cd-4631-b990-cc7438a7fe77\\_en](https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/2beaf3e5-31cd-4631-b990-cc7438a7fe77_en), dostęp: 05.02.2026.
- 6 European Commission, Study on Council directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco.

- Executive summary, Luxemburg 2020, [https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-02/summary-study-on-the-tobacco-taxation-directive-2019\\_en.pdf](https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-02/summary-study-on-the-tobacco-taxation-directive-2019_en.pdf), dostęp: 05.02.2026
- 7 J. Skwirowska, Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego, SWPS Uniwersytet Humanistycznospołeczny w Warszawie, 2022, s. 1-2.
  - 8 Rządowe Centrum Legislacji, Projekt z dnia 14 czerwca 2017 r. – ustawa z dnia [...] o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12299602/12440488/12440489/dokument294835.pdf>, dostęp: 05.02.2026.
  - 9 P. Fatyga-Wiśniewska, Ewolucja definicji płynu do papierosów elektronicznych oraz wpływ interesariuszy na jej kształt w kontekście finansów publicznych, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 10/2024, s. 21.
  - 10 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963 (VIII kad.), <https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/4422ADB7004DA71DC12581C5005C416D/%24File/1963.pdf>, dostęp: 05.02.2026.
  - 11 Dz.U. z 2018 r. poz. 137.
  - 12 Dz.U. poz. 2404.
  - 13 K. Teszner, w: Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
  - 14 Dz.U. poz. 2707.
  - 15 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2764 (IX kad.), <https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/B55031AF90F193C3C-12588F000318B16/%24File/2764.pdf>, dostęp: 05.02.2026.
  - 16 DAG1.8101.1.2024, Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 66.
  - 17 Dz. U. 2024 poz. 1681
  - 18 A. Gorgol, Ustalenie podstawy opodatkowania akcyzą – wybrane zagadnienia, (w:) Prawo celne i podatek akcyzowy kierunki przeobrażeń i zmian, pod red. P. Stanisławiszyna, T. Nowaka, Warszawa 2014, s. 79.
  - 19 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.
  - 20 P. Stanisławiczyn, A. Tatar, E. Oleś-Piechota, Struktura rynku wyrobów tytoniowych i ich alternatyw w latach 2013 – 2023 r., Aspekty prawne, ekonomiczne i legislacyjne, pod red. P. Stanisławiszyna i A. Tatar, Zielona Góra 2025, s. 23.
  - 21 Dz. U. z 2025 r. poz. 126 z późn. zm.
  - 22 T. Krywan, Wyroby akcyzowe, LEX/el. 2025.
  - 23 Słownik Języka Polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/komplet;2564100.html>, dostęp: 9.02.2025 r.
  - 24 L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów Komentarz, Toruń 2002, s. 63-64.
  - 25 Wyrok SN z dnia 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, OSNC 1993/10/181 oraz wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1998 r., sygn. akt I SA/Po 1782/97
  - 26 Wyrok NSA z 27.03.2024 r., I FSK 1080/20, LEX nr 3746144.
  - 27 J. Ojczyk, G. Kowalczyk, Kolejna wielka batalia o e-papierosy. Rząd znów zmienia prawo, 2025, <https://businessinsider.com.pl/prawo/kolejna-wielka-batalia-o-e-papierosy-rzadz-znow-zmienia-prawo/wer1lpz>, dostęp: 10.02.2026.
  - 28 Pismo z dnia 3.11.2025 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB3-3.4013.221.2025.2.AM, Skutki podatkowe sprzedaży części eksploatacyjnych do urzędów do waporyzacji, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 9.02.2026.
  - 29 Pismo z dnia 8.07.2025 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB3-3.4013.132.2025.2.AM, Skutki podatkowe sprzedaży części eksploatacyjnych do urzędów do waporyzacji, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 9.02.2026.
  - 30 Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy z dnia 03.02.2026 r., Wykazu prac legislacyjnych rządowego centrum legislacji UD 363, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-akcyzowym-oraz-ustawy-kodeks-karny-skarbowy2>, dostęp: 27.02.2026.
  - 31 A. Cwiakała-Małys, I. Piotrowska, Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce, Ewolucja działań i mechanizmów ograniczających, 2021, s. 11.
  - 32 Komunikat Ministerstwa Finansów z 29 lipca 2015 r. „Akcyza a szara strefa tytoniowa” [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/sluzba-celna/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/2UW1/content/akcyza-a-szara-strefa-tytoniowa?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fsluzba-celna%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_2UW1%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1%26\\_101\\_INSTANCE\\_2UW1\\_advancedSearch%3Dfalse%26\\_101\\_INSTANCE\\_2UW1\\_keywords%3D%26\\_101\\_INSTANCE\\_2UW1\\_delta%3D10%26\\_101\\_INSTANCE\\_2UW1\\_cur%3D8%26\\_101\\_INSTANCE\\_2UW1\\_andOperator%3Dtrue#:~:text=Na%20zmiany%20w%20obszarze%20wp%C5%82yw%C3%B3w%20bud%C5%BCetowych%20z,wp%C5%82yw%20kilka%20czynnik%C3%B3w.%20Nale%20C5%BC%20C4%85%20do%20nich%20m.in.,](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/sluzba-celna/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/2UW1/content/akcyza-a-szara-strefa-tytoniowa?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fsluzba-celna%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_id%3D101_INSTANCE_2UW1%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_2UW1_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_2UW1_keywords%3D%26_101_INSTANCE_2UW1_delta%3D10%26_101_INSTANCE_2UW1_cur%3D8%26_101_INSTANCE_2UW1_andOperator%3Dtrue#:~:text=Na%20zmiany%20w%20obszarze%20wp%C5%82yw%C3%B3w%20bud%C5%BCetowych%20z,wp%C5%82yw%20kilka%20czynnik%C3%B3w.%20Nale%20C5%BC%20C4%85%20do%20nich%20m.in.,) dostęp: 9.02.2026.
  - 33 Struktura rynku wyrobów tytoniowych i ich alternatyw w latach 2013 – 2023 r., Aspekty prawne, ekonomiczne i legislacyjne, pod red. P. Stanisławiszyna i A. Tatar, Zielona Góra 2025, s. 121.
  - 34 P. Motczyński Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce, Warszawa, lipiec 2014 r., s. 3.
  - 35 Z. Makowski, R. Żydek, Opodatkowanie akcyzą e-papierosów, 2016, s. 17.
  - 36 N. Gajl. Teorie podatkowe w świetle, Warszawa 1992, s. 37.

## Przypominamy o zmianach w systemie SENT, które obowiązują od 17 marca 2026 r

19.03.2026

Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 10 września 2025<sup>1</sup> r. wprowadziło katalog nowych grup towarów (odzież i obuwie), których przewóz jest monitorowany w systemie SENT.

Przepisy weszły w życie po upływie 6 miesięcy od dnia

ogłoszenia rozporządzenia, czyli od 17 marca 2026 r.

Zgłaszanie przewozu odzieży i obuwia wymaga rejestracji firmy/aktualizacji danych podmiotu gospodarczego na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).