

Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w świetle przepisów o podatku akcyzowym

1. Uwagi wstępne

Integracja ze strukturami Unii Europejskiej w 2004 r. wymusiła na Polsce wprowadzenie szeregu zmian w ustawodawstwie krajowym. Jednym z obszarów, w których należało wprowadzić nowe regulacje prawne, zgodne z funkcjonującymi już dyrektywami Unii Europejskiej, były podatki pośrednie¹. W zakresie naszych zainteresowań pozostaną przede wszystkim nowe instytucje prawne stosowane w związku z poborem podatku akcyzowego. Jednym z podstawowych celów Unii Europejskiej jest m.in. ujednolicenie zasad swobodnego przepływu wyrobów akcyzowych w ramach wspólnego rynku, w rezultacie czego sukcesywnie pogłębianą jest harmonizacja podatku akcyzowego obowiązującego w państwach członkowskich². Dorobek prawny Unii Europejskiej dotyczący akcyzy jest dość obszerny. Do regulacji ustanowionych w omawianym zakresie zaliczyć należy przede wszystkim dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG³.

¹ Szerzej: A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2000 r., s. 169 i nast.; zob. także: D. Mączyński, *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2004 r., s. 125.

² Zob. A. Kalinowska, S. Parulski (red.), *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, C.H. Beck, Warszawa 2006 r., s. 3 i nast.

³ Dz.Urz. WE L 009/09 – przepisy jej z dniem 1.04.2010 r. uchyliły przepisy dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, ich przechowywania, przepływu oraz nadzorowania; oprócz wymienionej dyrektywy Rady w zakresie podatku akcyzowego obowiązują również inne regulacje tj.: dyrektywa Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednolicenia podatków od papierosów (Dz.Urz. WE L 316/92); dyrektywa Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.Urz. WE L 316/92); dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 paździer-

Przed wstąpieniem do Unii Europejskiej na gruncie prawa polskiego zagadnienia odnoszące się do podatku akcyzowego regulowane były wspólnie z rozwiązaniami dotyczącymi podatku od towarów i usług⁴. We wspomnianym okresie konstrukcja prawna podatku akcyzowego była wielokrotnie zmieniana z uwagi na przyjętą metodę ewolucyjnego zbliżania ustanowionych rozwiązań w zakresie podatku akcyzowego do standardów obowiązujących w Unii Europejskiej⁵. Po akcesji ustawodawca zdecydował się tym dwóm zagadnieniom poświęcić odrębne akty prawne⁶. Wpływ na przyjęcie takiego rozwiązania miały bez wątpienia tendencje legislacyjne pozostałych państw członkowskich. Przede wszystkim jednak za takim rozwiązaniem przemawiają specyficzne cechy podatku akcyzowego⁷. Jest on zaliczany do podatków pośrednich i w tej kategorii należności publicznoprawnych mieścił się od czasu wykształcenia się nauki skarbowości⁸.

Podstawowymi wyróżnikami omawianego podatku są: jednokrotność, ściśle określona kategoria podmiotów zobowiązanych do zapłaty tego podatku oraz towarów obłożonych akcyzą. Istotnym elementem konstrukcyjnym podatku akcyzowego jest również fakt, że stanowi on stały element ceny wyrobów akcyzowych, a tym samym powiększa podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług⁹. Tak rozumiany podatek akcyzowy do złudzenia przypomina konstrukcję ceł, co oczywiście nie wpływa na ich odrębny byt instytucjonalny. O podobieństwie tych dwóch rodzajów należności publiczno-

nika 1992 r. w sprawie harmonizacji struktur podatków akcyzowych na alkohol i napoje alkoholowe (Dz.Urz. WE L 316/92); dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji stawek podatku akcyzowego na alkohole i napoje alkoholowe (Dz.Urz. WE L 316/92); dyrektywa Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe mające wpływ na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. WE L 291/95); dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. zmieniająca wspólnotowe zasady opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. WE L 283/2003). Szerzej na ten temat: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2009 r., s. 555 i nast. Zobacz także *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Tom II, red. A. Cieśliński, C.H. Beck, Warszawa 2007 r., s. 485 i nast.

⁴ Ustawa z dnia 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 z 1993 r., poz. 50 z późn.zm.).

⁵ Szerzej; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2008 r., s. 578.

⁶ Ustawa z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29 z 2004 r., poz. 257) oraz ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 z 2004 r., poz. 535 z późn.zm.).

⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wydanie IV, LexisNexis, Warszawa 2008 r., s. 591.

⁸ E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1920 r., s. 16.

⁹ Szerzej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, *op. cit.*, s. 554.

prawnych przesądząją również rozwiązania przyjęte w zakresie akcyzy, do tej pory znane na gruncie prawa polskiego jedynie z regulacji celnych.

Nowe standardy wprowadzone zostały przepisami ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym¹⁰. Zmiany te zostały pozytywnie przyjęte przez kręgi opiniotwórcze¹¹. Zgodnie uznano, że ustawa spełniać będzie w zupełności założenia ustawodawcy. Jednak w okresie obowiązywania wspomnianego aktu prawnego uznano, że jego regulacje wymagają gruntownej przebudowy i tak z dniem 1.01.2009 r. ustawa do tej pory obowiązująca została zastąpiona ustawą z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym¹². W uzasadnieniu do projektu nowej ustawy o podatku akcyzowym czytamy, że został on opracowany między innymi w celu dostosowania polskich regulacji do prawa wspólnotowego. W rezultacie czego mają zostać wdrożone rozwiązania wynikające z dyrektywy Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej oraz dyrektywy Rady 2004/74/WE zmieniającej dyrektywę 2003/96/WE w odniesieniu do możliwości stosowania przez niektóre państwa członkowskie czasowych zwolnień i obniżek poziomu opodatkowania w odniesieniu do produktów energetycznych i energii elektrycznej¹³.

Uchwalenie omawianej ustawy z dnia 6.12.2008 r. miało również na celu wprowadzenie nowych rozwiązań prawnych w oparciu o doświadczenia zebrane w czasie obowiązywania ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym oraz postulatę środowisk gospodarczych. Zmiany wprowadzone tym aktem prawnym obejmują również swoim zakresem instytucję zabezpieczenia akcyzowego, o czym będzie mowa w dalszej części. Przedłożony projekt wspomnianej ustawy został pozytywnie zaopiniowany przez Radę Legislacyjną¹⁴. Należy jednak zaznaczyć, że to przepisami poprzedniej regulacji została

¹⁰ Ustawa z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29 z 2004 r., poz. 257).

¹¹ I. Mirek, *Opinia zlecona z dnia 1.09.2003 r., Uwagi do projektu ustawy o podatku akcyzowym w aspekcie rozwiązań występujących w krajach UE w zakresie wyrobów zharmonizowanych i niezharmonizowanych* oraz L. Étel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o podatku akcyzowym (druk 1769 z dnia 25.08.2003 r. (<http://orka.sejm.gov.pl>))*.

¹² Tekst jednolity Dz.U. Nr 108 z 2011 r., poz. 626; tekst pierwotny ogłoszony został w Dz.U. Nr 3 z 2009 r., poz. 11.

¹³ Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku akcyzowym ([http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/\\$file/1083.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/$file/1083.pdf)).

¹⁴ Patrz opinia prawna nr RL-0303-31/08 z dnia 26.05.2008 r. przygotowana przez W. Nykiela, (<http://www.radalegislacyjna.gov.pl/index.php?id=344&id2=356>).

wprowadzona po raz pierwszy instytucja zabezpieczenia akcyzowego. Zastosowanie tych rozwiązań było wynikiem m.in. wprowadzenia procedury zawieszenia poboru akcyzy, instytucji składu podatkowego, zarejestrowanego odbiorcy oraz zarejestrowanego wysyłającego¹⁵. Ustanowienie wspomnianej instytucji prawnej dało podatnikom możliwość, w ściśle określonych sytuacjach, przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy¹⁶. Dla naszych rozważań najistotniejszą zmianą będzie wprowadzenie możliwości złożenia zabezpieczenia akcyzowego. Należy zaznaczyć, że rozwiązania dotyczące zabezpieczenia przyjęte w ustawie o podatku akcyzowym odnoszą się do należności podatkowych samookreślanych w deklaracji podatkowej lub zgłoszeniu celnym. Zabezpieczenie należności podatkowych w podatku akcyzowym w zakresie zobowiązań, których termin płatności upłynął lub też wobec których prowadzona jest kontrola podatkowa, dokonywane jest w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej¹⁷. Jednak zanim przejdziemy do szerszego przedstawienia zabezpieczenia należności podatkowych, dokonywanego w oparciu o przepisy ustawy z dnia 6.12.2008 r., należy pokrótce omówić podmioty oraz przedmiot podatku akcyzowego.

2. Podmioty oraz przedmiot podatku akcyzowego

Jak już wyżej wspomniano podatek akcyzowy jest stosowany wobec ściśle określonych podmiotów oraz zdarzeń prawnych, których zaistnienie powoduje obciążenie omawianą daniną. Tak więc w art. 8 i 9 omawianego aktu prawnego ustawodawca zawarł zakres przedmiotowy podatku akcyzowego. Tym samym opodatkowaniu akcyzą podlega przede wszystkim produkcja wyrobów akcyzowych, wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego, import wyrobów akcyzowych, nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego oraz wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących wła-

¹⁵ Terminy zarejestrowanego odbiorcy i zarejestrowanego wysyłającego zostały wprowadzone ustawą z dnia 22.07.2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 151 z 2010 r., poz. 1013).

¹⁶ Szerzej K. Feldo, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2007 r., s. 319 i nast.

¹⁷ W. Morawski, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w trybie art. 33d-33g Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4(192) z 2007 r., s. 33.

snością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przez podmiot, o którym mowa w art. 13 ust. 3. Ponadto opodatkowaniu akcyzą podlega również nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony, jak również ubytki wyrobów akcyzowych, zużycie wyrobów akcyzowych do produkcji innych wyrobów¹⁸, zużycie napojów alkoholowych przez podmiot zużywający¹⁹, sprzedaż energii elektrycznej, zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję w rozumieniu ustawy z dnia 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne oraz przez podmioty nieposiadające koncesji, jeżeli wyprodukowały tę energię, import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, czy wreszcie zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu²⁰. Oprócz wyżej wymienionych ustawodawca w omawianych przepisach określił szereg innych zdarzeń, których zaistnienie powoduje opodatkowanie akcyzą.

Wspomniane zdarzenia stanowią katalog zamknięty. W porównaniu do postanowień uchylonej ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został on uszczegółowiony, co bez wątpienia pozytywnie wpływa na przejrzystość regulacji w zakresie obciążeń podatkiem akcyzowym. Należy również podkreślić, że w omawianej ustawie zrezygnowano z terminów wyrobów akcyzowych zharmonizowanych i niezharmonizowanych, zastępując je terminem wyrobów akcyzowych. Rozwiązanie takie jest konsekwencją odejścia przez ustawodawcę od opodatkowania akcyzą wyrobów klasyfikowanych w ustawie

¹⁸ Ustawodawca ograniczył tę zasadę do wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 89 ust. 2 tej ustawy.

¹⁹ Dotyczy to wyłącznie napojów alkoholowych, o których mowa w art. 32 ust. 4 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym.

²⁰ W poprzedniej regulacji przedmiotem podatku akcyzowego były: produkcja wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, wyprowadzenie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego, sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju, eksport i import wyrobów akcyzowych, nabycie wewnątrzwspólnotowe i dostawa wewnątrzwspólnotowa, nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości oraz ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, powstałe w czasie produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia lub przewozu. Patrz art. 4 i 5 ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym.

z 2004 r. jako wyroby akcyzowe niezharmonizowane, za wyjątkiem samochodów osobowych. Moment powstania obowiązku podatkowego został określony przepisem art. 10-12 przedmiotowej ustawy. Należy uznać, że obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym, zgodnie z wolą ustawodawcy, powstaje na zasadach ogólnych, czyli z dniem wykonania jednej z wymienionych wcześniej czynności lub zaistnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu akcyzą, chyba że ustawa stanowi inaczej. Ustawodawca w omawianej regulacji przewidział również szereg wyjątków od przyjętej zasady, które powodują powstanie obowiązku podatkowego, chociażby w przypadku obrotu energią elektryczną oraz importu towarów akcyzowych. Zgodnie z dyspozycją przepisu art. 11 ustawy w przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje z dniem nabycia wewnątrzwspólnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, wydania energii nabywcy końcowemu w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju, zużycia energii elektrycznej w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6²¹, oraz powstania długu celnego w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego. Natomiast odnośnie importu wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy w myśl art. 10 ust. 2 ustawy powstaje z dniem powstania długu celnego lub też objęcia wyrobów akcyzowych zawieszającą procedurą celną w rozumieniu przepisów prawa celnego. Należy również zwrócić uwagę na regulację zawartą w art. 12 ustawy. W myśl tego przepisu w przypadku niemożności określenia dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności lub stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu akcyzą, za datę jego powstania przyjmuje się dzień, w którym uprawniony organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej stwierdził dokonanie danej czynności lub istnienie danego stanu faktycznego²².

Kolejnym istotnym zagadnieniem opisującym charakter omawianej należności publicznoprawnej są podmioty uczestniczące w stosunku prawnym. Konstrukcja podatku akcyzowego przewiduje dwie zasadnicze kategorie podmiotów będących stronami tego

²¹ Przytoczony przepis odnosi się do zużycia energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, jak też i przez podmioty nieposiadające koncesji, pod warunkiem, że wyprodukował tę energię, oraz zużycia energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

²² Poprzednio obowiązująca regulacja posługiwała się nieostrym określeniem podmiotów uprawnionych, bez jednoczesnego sprecyzowania, które podmioty można do tej kategorii zaliczyć. Patrz art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29 z 2004 r., poz. 257).

stosunku oraz kategorię podmiotów w nim uczestniczących. Pierwszym z nich są organy podatkowe²³, czyli tak zwane podmioty czynne, drugim natomiast są podatnicy, czyli podmioty biernie²⁴. Na mocy postanowień art. 13 ustawy do kategorii podatników należy zaliczyć osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą. W dalszej części przepisu ustawodawca zalicza również do grona podatników podmioty nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą poboru akcyzy, pod warunkiem, że od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo też postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. W rozumieniu omawianej ustawy podatnikami są również podmioty będące nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu, jak również podmioty, u których powstają ubytki wyrobów akcyzowych oraz podmioty będące przedstawicielami podatkowymi i podmioty będące zarejestrowanymi odbiorcami, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz osoby trzeciej, i wreszcie zarejestrowani wysyłający pod warunkiem wysłania wyrobów akcyzowych z miejsca importu z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Podatnikiem jest również podmiot niebędący importerem. Odnosi się to do sytuacji, w której wspomniany podmiot jest zobowiązany do zapłaty cła. Natomiast w przypadku wyprowadzenia ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych, które nie są własnością podmiotu prowadzącego przedmiotowy skład podatkowy, ustawodawca uznał, że podatnikiem jest podmiot będący właścicielem tych wyrobów, który jest w posiadaniu zezwolenia wyprowadzenia wydanego przez właściwego naczelnika urzędu celnego w rozumieniu art. 54 ust. 1 tej ustawy. Jak wyżej zostało wspomniane, ustawodawca, oprócz stron omawianego stosunku prawnego, określił jeszcze pozostałe podmioty uczestniczące. Do tej kategorii, po-

²³ W przypadku podatku akcyzowego organem podatkowym jest naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej, zob. art. 14 i nast. ustawy o podatku akcyzowym.

²⁴ Szerzej: A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Wydanie VIII zaktualizowane, LexisNexis, Warszawa 2007 r., s. 100.

dobnie jak na gruncie prawa celnego, należy zaliczyć gwaranta, o którym mowa będzie jeszcze w dalszej części rozważań.

3. Instytucja zabezpieczenia należności z tytułu podatku akcyzowego

Podstawowym zagadnieniem stanowiącym przedmiot naszych rozważań jest instytucja zabezpieczenia należności z tytułu podatku akcyzowego. Instytucja ta została wprowadzona po raz pierwszy przepisami ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym. Pod rządami ustawy wcześniej obowiązującej ustawodawca nie przewidywał takiego instrumentu prawnej ochrony interesu Skarbu Państwa. W przepisach obecnie obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym temu zagadnieniu został poświęcony rozdział szósty. Należy jednocześnie podkreślić, że regulacje odnoszące się do złożenia zabezpieczenia akcyzowego znajdują się również w przepisach nie objętych wspomnianym rozdziałem ustawy. Nie odnoszą się one jednak do sposobu złożenia zabezpieczenia. Wskazują natomiast sytuacje, w których złożenie zabezpieczenia jest wymagane lub też sytuacje, w których niewniesienie zabezpieczenia albo złożenie zabezpieczenia w niewystarczającej wysokości powoduje utratę uzyskanych zezwoleń²⁵. Główną cechą charakteryzującą wprowadzone rozwiązania jest ich obligatoryjność. Należy jednak pamiętać, że z założenia instytucja zabezpieczenia należności podatkowych nie pełni tylko i wyłącznie funkcji fiskalnej, przejawiającej się w uprawdopodobnieniu realizacji nałożonych zobowiązań na podatnika bez konieczności stosowania środków w trybie postępowania egzekucyjnego²⁶, ale też pełni funkcje pozafiskalne, czyli powinna stanowić formę ugodnień dla podmiotów podatku akcyzowego w obrocie towarami obłożony-

²⁵ Zob. np. art. 28 ust. 3 odnoszący się do stosowania zabezpieczeń należności celnych do zobowiązań w podatku akcyzowym, art. 32 ust. 5 pkt 1 odnoszący się do zwolnienia poszczególnych kategorii towarów z akcyzy z uwagi na ich przeznaczenie, art. 48 ust. 1 pkt 5 odnoszący się do złożenia zabezpieczenia w przypadku zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, art. 52 ust. 2 pkt 3 odnoszący się do cofnięcia przez właściwy organ podatkowy zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, 56 ust. 1 pkt 4 odnoszący się do zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący oraz ust. 12 pkt 3 odnoszący się do cofnięcia przez właściwy organ podatkowy zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący.

²⁶ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. Nr 229 z 2005 r., poz. 1954 z późn.zm.).

mi tą daniną²⁷. Podkreślenia wymaga fakt, że instytucja zabezpieczenia należności podatkowych jest ściśle związana z powstaniem zobowiązania podatkowego. Zabezpieczenie należności podatkowych jest postępowaniem towarzyszącym pozostałym postępowaniom związanym ze zobowiązaniem podatkowym. Zdaniem M. Ciecierskiego nie ma ono na celu wykonania zobowiązania, ale służy jedynie gwarancji tego, że w przyszłości wyegzekwowanie tego obowiązku będzie możliwe²⁸. Twierdzenie to daje asumpt do wyodrębnienia funkcji zabezpieczającej omawianej instytucji. I tak jak przy konstrukcji stosunku zobowiązaniowego na gruncie prawa finansowego, tak też w zakresie tworzenia instytucji zabezpieczenia należności podatkowych ustawodawca zmuszony jest posłużyć się narzędziami prawnymi charakterystycznymi dla gałęzi prawa prywatnego²⁹. Należy jednak zaznaczyć, że o ile na gruncie prawa prywatnego ustanowienie zabezpieczenia zawsze oparte jest o zawarcie umowy pomiędzy stronami stosunku, o tyle na gruncie prawa podatkowego oparte jest na elementach przymusowości wynikających z władztwa administracyjnego i nie zawiera elementu dowolności³⁰. Zatem instytucje prawne zabezpieczenia wierzytelności wykształcone na gruncie prawa prywatnego stanowią jedynie wzór dla instytucji zabezpieczenia wykształconych na gruncie prawa publicznego³¹.

Analizując przepisy omawianej ustawy, należy jednak uznać, że skonstruowanie w przypadku podatku akcyzowego spójnej wewnętrznie instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego jest niezwykle trudne. Ustawodawca, wprowadzając omawianą instytucję, posłużył się rozróżnieniem sposobów składania zabezpieczenia w zależności

²⁷ Szerzej: P. Czerski, *Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych*, Zakamycze, Kraków 2004 r., s. 13.

²⁸ M. Ciecierski, *Podatkowe postępowanie zabezpieczające*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1(213) z 2009 r., s. 32. Zobacz także: S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wydanie IV*, LexisNexis, Warszawa 2007 r., s. 219.

²⁹ Konstruowanie instytucji zobowiązania podatkowego oraz zabezpieczenia należności wykracza poza możliwości opisu stosunku prawnego przy pomocy normy kompetencyjnej. W tym celu niezbędne jest posłużenie się przez ustawodawcę normą zobowiązaniową. Nie ma to jednak wpływu na finansowo-prawny charakter tych instytucji. Szerzej na ten temat: P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004 r., s. 15 i nast.

³⁰ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 248.

³¹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimax, Wrocław 2008 r., s. 221.

od zdarzeń prawnych, z którymi wiąże się powstanie obowiązku podatkowego. Wskutek tego w sytuacjach ściśle określonych przepisami omawianej ustawy przy obrocie wyrobami akcyzowymi stosowane jest zabezpieczenie akcyzowe lub też zabezpieczenie długu celnego na podstawie przepisów celnych³². Możliwość taka wyrażona została przepisem art. 28 ust. 3 omawianej ustawy³³. Zgodnie więc z zamierzeniem ustawodawcy w przypadku importu towarów akcyzowych naczelnik urzędu celnego zabezpiecza kwotę akcyzy na podstawie przepisów celnych, jeżeli nie została ona uiszczona, z wyjątkiem przypadków, gdy towar został objęty procedurą zawieszenia poboru akcyzy i zostało złożone zabezpieczenie akcyzowe w rozumieniu przepisów ustawy. Analizując przepisy art. 189 rozporządzenia Rady Nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny należałoby uznać, że zabezpieczenie długu celnego nie obejmuje należności z tytułu podatków. Jednak krajowe regulacje prawne dopuszczają taką możliwość³⁴. Dlatego w sytuacjach przewidzianych przepisami prawa właściwy naczelnik urzędu celnego zabezpiecza zobowiązanie w podatku akcyzowym w trybie przepisów celnych. Podstawowe regulacje z zakresu zabezpieczenia długu celnego zawarte zostały w przepisach Wspólnotowego kodeksu celnego. Natomiast ustawa Prawo celne z 2004 r. nie uzupełnia regulacji unijnych w przedmiotowym zakresie, ograniczając się jedynie do zawarcia delegacji ustawowych dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia np. sposobów złożenia zabezpieczenia w formie depozytu w gotówce, czy też sposobu potwierdzenia złożenia zabezpieczenia³⁵. W myśl przepisu art. 189 Wspólnotowego kodeksu celnego organy celne mogą zażądać złożenia tylko jednego zabezpieczenia w odniesieniu do tego samego długu celnego. Obowiązek złożenia zabezpieczenia celnego ciąży na zobowiązanym. Zabezpieczenie takie może być również złożone przez osobę trzecią. Zgodnie z postanowieniami omawianej regu-

³² Ustawa z dnia 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. Nr 68 z 2004 r., poz. 662 z późn. zm.) oraz rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. (Dz. Urz. WE L 302, 19.10.1992 r.) i rozporządzenia Komisji Nr 2545/93 z lipca 1993 r. wprowadzające Przepisy Wykonawcze do rozporządzenia Rady Nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.Urz. WE L 253 z 11.10.1993 r.).

³³ Zasada została przeniesiona z regulacji art. 21 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Szerzej: M. Maruchin, *Akcyza po wejściu do Unii Europejskiej*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2005 r., s. 58 i nast.

³⁴ Szerzej: W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Wolters Kluwer 2007 r., s. 809.

³⁵ Zob. art. 53 ustawy Prawo celne.

lacji na gruncie prawa celnego podstawowym rodzajem stosowanych zabezpieczeń długu celnego są zabezpieczenia generalne. Ponadto dopuszcza się również stosowanie zabezpieczeń jednorazowych i ryczałtowych. Możliwość złożenia zabezpieczenia ryczałtowego została przez ustawodawcę ograniczona do sytuacji określonych w art. 94 ust. 4 tego aktu prawnego³⁶. Ponadto skorzystanie z tego rodzaju zabezpieczenia wymaga uzyskania przez zobowiązanego pozwolenia od właściwego organu celnego na jego stosowanie, przy czym należy zaznaczyć, że może ono być stosowane jedynie w procedurze tranzytu wspólnotowego³⁷. Wniosek o zastosowanie zabezpieczenia ryczałtowego należy złożyć na właściwym formularzu³⁸. Odnośnie do złożenia zabezpieczenia generalnego zgodnie z art. 191 w.k.c. może być ono stosowane na wniosek zobowiązanego lub osoby trzeciej³⁹. Z założenia stosowanie tego rodzaju zabezpieczenia stanowi formę ułatwienia obrotu towarowego uprawnionym podmiotom. Wynika to z faktu, że zobowiązany podmiot może złożyć jedno zabezpieczenie do wielu operacji, przez niego podejmowanych, które mogą skutkować powstaniem długu celnego⁴⁰. Zabezpieczenie generalne składane jest w wysokości maksymalnego długu celnego, który powstał lub może powstać w przyszłości w odniesieniu do wszystkich operacji, które mają być zabezpieczone⁴¹. Jeżeli jednak nie jest możliwe skonkretyzowanie wspomnianego długu celnego, należy go oszacować. Na gruncie prawa celnego zabezpieczenia mogą być złożone w formie depozytu w gotówce, gwarancji ubezpieczeniowej lub bankowej⁴². Prze-

³⁶ Ustawodawca posługuje się wprost terminem zabezpieczenia ryczałtowego w treści art. 192 ust. 3, natomiast w treści art. 94 ust. 4 używa pojęcia „gwarancji generalnej w obniżonej kwocie”. Wspomniane terminy należy uznać za tożsame.

³⁷ Szerzej: S. Naruszewicz, M. Laszuk, *Wspólnotowe prawo celne*, LexisNexis, Warszawa 2004 r., s. 320.

³⁸ Wzór wniosku o udzielenie pozwolenia na stosowanie gwarancji generalnej określony został w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 8.07.2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wzorów formularzy stosowanych w sprawach celnych (Dz.U. Nr 136 z 2005 r., poz. 1147).

³⁹ Wzór wniosku na stosowanie zabezpieczenia generalnego określony został przez Ministra Finansów. Patrz rozporządzenie z dnia 8.07.2005 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzorów formularzy stosowanych w sprawach celnych (Dz.U. Nr 136 z 2005 r., poz. 1147).

⁴⁰ Szerzej: W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, op. cit., s. 818.

⁴¹ Zob. art. 192 Wspólnotowego kodeksu celnego.

⁴² Szerzej: S. Naruszewicz, M. Laszuk, *Wspólnotowe prawo celne*, op. cit., s. 315 i nast. Katalog form zabezpieczeń określonych w art. 193 w.k.c. nie jest katalogiem zamkniętym. Przepisy art. 857 rozporządzenia Komisji Nr 2545/93 z lipca 1993 roku wprowadzające przepisy wykonawcze do rozporządzenia Rady Nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny

pisy Wspólnotowego kodeksu celnego przewidują również złożenie zabezpieczenia w formie dokumentów równoważnych gotówce⁴³. Jednak stosowanie tych dokumentów uzależnione jest od regulacji krajowych w tym zakresie. Zgodnie z delegacją zawartą w art. 53 ustawy Prawo celne Minister Finansów rozporządzeniem z 13.07.2004 r. w sprawie sposobu złożenia zabezpieczenia w formie depozytu w gotówce⁴⁴ określił m. in. dokumenty uważane za równoważne z depozytem w gotówce, mające wartość płatniczą, które mogą być przyjmowane przez właściwe organy celne jako zabezpieczenie. W myśl § 3 wspomnianego rozporządzenia za takie dokumenty mogą być uważane papiery wartościowe na okaziciela o określonym terminie wykupu, wyemitowane przez Skarb Państwa albo Narodowy Bank Polski, bankowe papiery wartościowe i listy zastawne o określonym terminie wykupu, wyemitowane we własnym imieniu i na własny rachunek przez bank krajowy znajdujący się w wykazie gwarantów. Wydaje się istotne to, że wspomniane przepisy mogą mieć tylko zastosowanie w przypadku powstania zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym w przypadku importu towarów akcyzowych na terytorium Unii Europejskiej. W pozostałych przypadkach zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym zabezpieczane jest na podstawie przepisów ustawy o podatku akcyzowym.

Niezupełnie zrozumiałe wydaje się rozrzucenie przepisów dotyczących zabezpieczenia podatku akcyzowego w różnych częściach ustawy oraz wprowadzenie zawężonego katalogu podmiotów uprawnionych do składania zabezpieczenia akcyzowego. Oba przedstawione czynniki mogą wpływać na trudności związane z właściwą interpretacją postanowień ustawy dotyczących omawianej materii.

4. Podmioty zobowiązane do złożenia zabezpieczenia

Jak już wcześniej zostało podkreślone katalog podmiotów zobowiązanych do złożenia zabezpieczenia został przez ustawodawcę zawężony w stosunku do katalogu podmiotów określonych przepisem art. 63 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym. Zatem pod-

(Dz.Urz. WE L 253 z 11.10.1993 r.) regulują możliwość zastosowania innych form zabezpieczenia pod warunkiem uzyskania akceptacji Komitetu na ich stosowanie, jak również muszą one zapewniać pokrycie długu celnego. Zob. także: W. Morawski (red.), *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, op. cit., s. 831.

⁴³ Zob. art. 194 w.k.c.

⁴⁴ Dz.U. Nr 169 z 2004 r., poz. 1769.

miotami zobowiązanymi do złożenia zabezpieczenia akcyzowego są: prowadzący skład podatkowy⁴⁵, zarejestrowany odbiorca⁴⁶, zarejestrowany wysyłający, podmioty pośredniczące, przedstawiciel podatkowy oraz podatnik, który nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby akcyzowe z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju. Do złożenia zabezpieczenia akcyzowego zobligowany jest również podatnik, który zgodnie z posiadanym pozwoleniem wyprowadził ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyroby akcyzowe niebędące własnością podmiotu prowadzącego ten skład po-

⁴⁵ Podmiot prowadzący skład podatkowy na gruncie omawianej ustawy podlega szczególnym obostrzeniom. Zgodnie z brzmieniem art. 48 ust. 1 „zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego jest wydawane podmiotowi, który spełnia łącznie następujące warunki: 1) prowadzi co najmniej jeden rodzaj działalności polegającej na produkcji, przeładowywaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych, (...) 2) jest podatnikiem podatku od towarów i usług, 3) jest podmiotem, którego działalnością kierują osoby nieskazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe, 4) nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe, z wyjątkiem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu, 5) złoży zabezpieczenie akcyzowe z zastrzeżeniem art. 64 ust. 1, 6) nie zostało cofnięte, ze względu na naruszenie przepisów prawa, żadne z udzielonych mu zezwoleń, o których mowa w art. 84 ust. 1, jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej ani nie została wydana decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 i Nr 239, poz. 1593), w zakresie wyrobów akcyzowych, 7) posiada tytuł prawny do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy”. W stosunku do podmiotów prowadzących działalność polegającą na magazynowaniu lub przeładowywaniu wyrobów akcyzowych wyprodukowanych w innym składzie podatkowym gwarancja rzetelności wyrażona w ust. 1 art. 48 została poszerzona postanowieniem ust. 3 o dodatkowe wymogi uzależnione od rodzaju towarów będących przedmiotem podjętych czynności, tj. w przypadku wyrobów tytoniowych – minimalna wysokość obrotu tymi wyrobami, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, w roku poprzedzającym dany rok podatkowy wynosząca 700 mln zł; w przypadku napojów alkoholowych – minimalna wysokość obrotu tymi wyrobami w roku poprzedzającym wynosząca 100 mln zł; w przypadku wyrobów energetycznych, z wyłączeniem olejów smarowych i gazu – pojemność magazynowa musi być co najmniej na poziomie 5000 metrów sześciennych; w przypadku olejów smarownych – minimalna wysokość obrotu tymi wyrobami w roku poprzedzającym musi wynosić 20 mln zł oraz w przypadku gazu – pojemność magazynowa musi być co najmniej na poziomie 500 metrów sześciennych. Obecne przepisy w porównaniu do poprzedniej regulacji zostały w znacznym stopniu zaostrzone. Zob. art. 31 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym.

⁴⁶ Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 2 pkt 13 przez pojęcie zarejestrowanego odbiorcy należy rozumieć podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

datkowy⁴⁷. Należy także zwrócić uwagę na to, że ustawodawca w omawianym artykule posługuje się pojęciami, które nie zostały zdefiniowane w słowniczku ustawy⁴⁸. Fakt ten dotyczy terminu przedstawiciela podatkowego, którego definicja legalna zawarta została w przepisie art. 80 ust. 1 analizowanego aktu prawnego. Zgodnie z tą definicją pod pojęciem przedstawiciela podatkowego należy rozumieć podmiot, któremu właściwy naczelnik urzędu celnego wydał zezwolenie na wykonywanie czynności w charakterze przedstawiciela podatkowego. Ustawodawca jednak zastrzegł, że podmiot, który chce zostać przedstawicielem podatkowym, musi łącznie spełniać warunki, o których mowa w art. 48 ust. 1 pkt 2-6, tj. musi być podatnikiem podatku od towarów i usług, być podmiotem, którego działalnością kierują osoby nieskazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe; nie może posiadać zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie może być wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe, z wyjątkiem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu; złoży zabezpieczenie akcyzowe, z zastrzeżeniem art. 64 ust. 1; nie zostało mu cofnięte, ze względu na naruszenie przepisów prawa, żadne z udzielonych mu zezwoleń, o których mowa w art. 84 ust. 1, jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej ani nie została wydana decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁴⁹ w zakresie wyrobów akcyzowych.

Należałoby się w takiej sytuacji zastanowić, w jaki sposób ukształtowana została odpowiedzialność przedstawionych podmiotów za powstały obowiązek podatkowy. Odpowiedź na to pytanie zawarta została w przepisie art. 63 ust. 5 omawianej ustawy. Zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy osoba trzecia, o której mowa w ust. 3 i 4 tego artykułu, odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązanie podatkowe podmiotu obowiązanego do złożenia zabezpieczenia akcyzowego, solidarnie z podatnikiem do wysokości kwoty zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem zabezpieczenia. Odpowiedzialność solidarna odnosi się również zgodnie z treścią art. 69 ust. 2 do gwa-

⁴⁷ Zob. art. 13 ust. 3.

⁴⁸ Zob. art. 2.

⁴⁹ Dz.U. Nr 155 z 2007 r., poz. 1095 z późn. zm.

ranta. Zasadę odpowiedzialności solidarnej zobowiązanych podmiotów można wreszcie wyprowadzić również z treści art. 13 ust. 4, w myśl którego, jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podatnikach z tytułu dokonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego określonego przepisami ustawy, których przedmiotem są te same wyroby akcyzowe, zapłata akcyzy związanej z tymi wyrobami przez jednego z tych podatników powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego pozostałych podatników⁵⁰.

Przepis art. 63 ust. 3 dopuszcza również możliwość złożenia zabezpieczenia akcyzowego, za zgodą naczelnika urzędu celnego, przez osobę trzecią, w formach określonych w art. 67 ust. 1 pkt 1-3 tej ustawy. Przepisy omawianej ustawy regulują również instytucję gwaranta⁵¹. Jak już wcześniej zostało podkreślone, gwarant nie jest stroną stosunku zobowiązaniowego, ale podmiotem uczestniczącym w tym stosunku. Znaczy to tyle, że gwarant poprzez udzielenie gwarancji wstępuje w obowiązki, ale nie prawa podmiotu zobowiązanego⁵². Ponadto, co zostało już wcześniej podkreślone, w myśl

⁵⁰ Przepis ten odnosi się do czynności określonych w art. 8 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 2, 3 i 5 omawianej ustawy, tj.: importu wyrobów akcyzowych, użycia wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy lub nastąpiło bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy; dostarczenia wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, jeżeli odbyło się ono bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia od akcyzy; sprzedaży wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy; nabycia lub posiadania wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony; ubytków wyrobów akcyzowych; sprzedaży lub oferowania na sprzedaż papierosów lub tytoniu do palenia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z odpłatnością powyżej maksymalnej ceny detalicznej, w tym w połączeniu z innym towarem lub usługą lub w połączeniu z przyznaniem nabywcy nieodpłatnej premii w postaci innych towarów lub usług, a w przypadku papierosów lub tytoniu do palenia oznaczonych jednocześnie podatkowymi oraz legalizacyjnymi znakami akcyzy, jeżeli odpłatność przekracza kwotę równą sumie maksymalnej ceny detalicznej i kwoty 1,30 zł, stanowiącej należność za legalizacyjne znaki akcyzy.

⁵¹ Zob. art. 69 i nast.

⁵² Zob. art. 69 ust. 1 i 2. Zob. także: *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, tom 8, red. Z. Radwański, C.H. Beck, Warszawa 2004 r., s. 476 i nast.; instytucja gwaranta została recypowana z prawa cywilnego, stąd też określenie jej charakteru prawnego w oparciu o przepisy omawianej ustawy jest niezwykle trudne. Tak więc należy uznać, że gwarant jest instytucją o wyraźnych cechach cywilnoprawnych, ale w omawianym przypadku kształtującą stosunki podatkowo-prawne. Również więź prawna łącząca gwaranta ze stronami stosunku zobowiązaniowego w podatku akcyzowym posiada różny charakter. Organ po-

przepisów omawianej ustawy gwarant ponosi odpowiedzialność solidarną z dłużnikiem głównym. Co bez wątpienia przybliża odpowiedzialność gwaranta udzielającego gwarancji do odpowiedzialności, jaką ponosi poręczyciel w myśl przepisów Kodeksu cywilnego. Można tym samym uznać, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym, podobnie do regulacji z zakresu prawa celnego, kształtują szczególny charakter odpowiedzialności gwaranta za zobowiązanie wynikłe z udzielonej gwarancji. Określenie podmiotów mogących występować w charakterze gwaranta ustawodawca pozostawił ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Przepis art. 69 ust. 4 zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do uzgodnienia z Przewodniczącym Komisji Nadzoru Finansowego i ogłoszenia w drodze obwieszczenia wykazu gwarantów⁵³. W celu wykonania delegacji Minister Finansów ogłosił listę gwarantów w obwieszczeniu z dnia 27.02.2009 r. w sprawie wykazu gwarantów uprawnionych do udzielania gwarancji bankowych lub ubezpieczeniowych składanych jako zabezpieczenie akcyzowe⁵⁴. Należy również zasygnalizować, że przepisy omawianej ustawy określają cechy znamionujące gwaranta, które są warunkiem niezbędnym do umieszczenia danego podmiotu na liście gwarantów⁵⁵.

5. Rodzaje zabezpieczeń

Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego składane w trybie przepisów omawianej ustawy może być, zgodnie z art. 63 ust. 2, złożone na czas oznaczony albo nieoznaczony. Może ono przybrać postać zabezpieczenia generalnego lub ryczałtowego.

datkowy żąda od gwaranta spełnienia świadczenia, posługując się narzędziami przewidzianymi przepisami ustawy o podatku akcyzowym, natomiast więź pomiędzy gwarantem a dłużnikiem w zupełności posiada charakter cywilnoprawny. Ze względu jednak na przedmiot powyższych rozważań najistotniejsza jest więź pomiędzy gwarantem a organem podatkowym. Należy również nadmienić, że podobne rozwiązania znajdują zastosowanie na gruncie innych gałęzi prawa finansowego. Zostały one m.in. przyjęte również nowelą z 2005 r. w przepisach art. 33d oraz 33e ustawy z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 8 z 2005 r., poz. 60 z późn. zm.).

⁵³ W poprzedniej regulacji lista gwarantów była ogłaszana w drodze rozporządzenia. Zob. art. 48 ust. 3 ustawy z dnia 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29 z 2004 r., poz. 257). Na podstawie wspomnianego artykułu Minister Finansów określił listę gwarantów w rozporządzeniu z dnia 1.03.2004 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz.U. Nr 35 z 2004 r., poz. 314).

⁵⁴ Dz.Urz. Min. Fin. Nr 2 z 2009 r., poz. 11 oraz Dz.Urz. Min. Fin. Nr 1 z 2010 r., poz. 2.

⁵⁵ Zob. art. 69 ust. 3.

Ponadto należy zaznaczyć, że przepisy omawianej ustawy, podobnie do regulacji celnych⁵⁶, przewidują również możliwości złożenia zabezpieczenia o charakterze jednorazowym. Ustawodawca w ustawie o podatku akcyzowym z 2008 r., w przeciwieństwie do poprzedniej regulacji⁵⁷, zrezygnował z określenia „zabezpieczenie jednorazowe” na rzecz terminu „zabezpieczenie akcyzowe”⁵⁸. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie komplikuje w znacznym stopniu rozumienie przepisów ustawy o podatku akcyzowym.

Złożenie zabezpieczenia generalnego nie wymaga wystąpienia przez podmiot zobowiązany do właściwego organu z wnioskiem o udzielenie zgody na zastosowanie zabezpieczenia w takiej formie. Jednak ustawodawca przewidział wyjątek od tej zasady. Zatem w myśl art. 65 § 1a pisemny wniosek do właściwego organu o złożenie zabezpieczenia generalnego zmuszony jest złożyć podatnik określony w art. 78 ust. 1 tej ustawy, przedstawiciel podatkowy oraz przewoźnik lub spedytor⁵⁹. Ustawodawca nie uzależnił również możliwości złożenia zabezpieczenia generalnego od spełnienia szczególnych wymogów przez podmiot zobowiązany. W następstwie czego należy uznać, że na gruncie ustawy o podatku akcyzowym zabezpieczenie generalne stanowi podstawową formę zabezpieczeń. Wysokość składanego zabezpieczenia ustalana jest przez właściwego naczelnika urzędu celnego w oparciu o oświadczenie podmiotu, o którym mowa w § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30.08.2010 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych⁶⁰, na poziomie równym wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli kwota ta może być dokładnie obliczona lub też na poziomie równym szacunkowej kwocie maksymalnej wynikającej z zobowiązania podatkowego⁶¹. Przy ustaleniu wysokości zabezpieczenia akcyzowego stosowane są stawki akcyzy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli jednak nie można ustalić dnia, w którym powstał obo-

⁵⁶ Art. 189 i nast. rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. (Dz. Urz. WE L 302, 19.10.1992 r.).

⁵⁷ Szerzej: S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2005 r., s. 497 i nast.

⁵⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku akcyzowym ([http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/\\$file/1083.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C3BAE29BBE2A58ADC12574DB002C204C/$file/1083.pdf)).

⁵⁹ Tekst ustawy o podatku akcyzowym ogłoszony w Dz.U. Nr 3 z 2009 r., poz. 11 nie przewidywał możliwości złożenia zabezpieczenia generalnego przez wspomnianego podatnika, przedstawiciela podatkowego, przewoźnika lub spedytora. Zmiana została wprowadzona nowelą ustawy z 22.07.2010 r.

⁶⁰ Dz.U. Nr 160 z 2010 r., poz. 1076.

⁶¹ Art. 65 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy.

wiązek podatkowy, przyjmuje się stawki akcyzy, które obowiązują w dniu ustanowienia zabezpieczenia. Ustawodawca zastrzegł jednak, że jeżeli stawki akcyzy ulegną zmianie z upływem czasu, właściwy organ podatkowy zobowiązany jest do skorygowania wysokości zabezpieczenia. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 65 ust. 5 i 6 zabezpieczenie generalne powinno w pełnej wysokości pokrywać zobowiązanie podatkowe, a podmiot składający takie zabezpieczenie jest zobowiązany do aktualizacji wysokości zabezpieczenia. W przypadku, gdy naczelnik urzędu celnego uzna, że kwota wynikająca z oświadczenia składanego przez stronę nie zapewni pokrycia w całości kwoty zobowiązania, pobiera zabezpieczenie w wyższej kwocie. Omawiane zasady określania wysokości zabezpieczenia generalnego zostały uszczegółowione przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30.08.2010 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych⁶².

Natomiast odnośnie do zabezpieczenia ryczałtowego należy zaznaczyć, że w porównaniu do poprzedniej regulacji zakres stosowania zabezpieczenia ryczałtowego został w znacznym stopniu rozszerzony. Zgodnie z treścią art. 65 ust. 8 zabezpieczenie ryczałtowe może być zastosowane, w przeciwieństwie do pierwotnego tekstu ustawy⁶³, w odniesieniu do wszystkich podmiotów. Przyjęte rozwiązanie należy ocenić pozytywnie nie tylko z uwagi na interes gospodarczy podmiotów uczestniczących w obrocie wyrobami akcyzowymi, ale również z uwagi na poszerzenie możliwości zabezpieczenia należności wobec Skarbu Państwa z tytułu podatku akcyzowego. W porównaniu do zabezpieczenia generalnego zabezpieczenie ryczałtowe w mniejszym stopniu obciąża pod względem finansowym podmiot zobowiązany do jego złożenia. Ponadto przy korzystaniu z tej formy zabezpieczenia nie jest wymagana bieżąca kontrola wykorzystania zabezpieczenia, czyli tak zwane saldowanie. Zatem stosowanie go w porównaniu do zabezpieczenia generalnego jest prostsze. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że art. 66 ust. 2 pkt 2 omawianej ustawy daje uprawnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych do określenia innych przypadków, w których można stosować zabezpieczenie ryczałtowe. Minister Finansów skorzystał z przysługującego mu uprawnienia, ustanawiając rozporządzenie z dnia 23.08.2010 r. w sprawie określenia przypadków, w których stosuje się niższy poziom zabezpieczenia akcyzowego, przypadków i warunków, w których obciążenie zabezpieczenia generalnego lub zwolnienia go z tego obciąż-

⁶² Dz.U. Nr 160 z 2010 r., poz. 1076.

⁶³ Art. 65 ust. 8 ustawy w tekście ogłoszonym 12.01.2009 r. przewidywał możliwość złożenia zabezpieczenia ryczałtowego tylko w odniesieniu do podmiotu prowadzącego skład podatkowy.

żenia odnotowuje podmiot obowiązany do jego złożenia, oraz przypadków, w których nie odnotowuje się obciążenia zabezpieczenia generalnego⁶⁴. Z treści § 2 przytoczonego rozporządzenia wynika, że zabezpieczenie ryczałtowe może być złożone także w przypadku przemieszczenia przez podmiot prowadzący skład podatkowy z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy alkoholu etylowego objętego pozycją CN 2207, który został wyprodukowany w gorzelnii rolniczej z surowców rolniczych jako nieoczyszczony alkohol etylowy oraz wyprowadzony ze składu podatkowego producenta i przemieszczany do składu podatkowego na terytorium kraju w celu dalszego przetworzenia przez jego odbiorcę lub też jest skażonym benzyną odwodnionym alkoholem etylowym wyprodukowanym z surowców rolniczych oraz jest wyprowadzony ze składu podatkowego przez podmiot, który dokonał jego odwodnienia, i przemieszczany do innego składu podatkowego na terytorium kraju w celu dalszego przetworzenia przez jego odbiorcę jako biopaliwo lub paliwo ciekłe. Wreszcie zabezpieczenie ryczałtowe można stosować w przypadku przemieszczania z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy przez podmiot prowadzący skład podatkowy ropopochodnych wyrobów akcyzowych, które są przemieszczane pomiędzy składami podatkowymi. W takim przypadku stosuje się zabezpieczenie ryczałtowe na poziomie 15% kwoty akcyzowej, której pobór jest zawieszony.

Możliwość złożenia zabezpieczenia w omawianej formie uzależniona została od spełnienia przez podmiot zobowiązany przesłanek formalnych określonych w art. 64 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 ustawy o podatku akcyzowym. Przesłanki te posiadają charakter kumulatywny, czyli muszą wystąpić łącznie. Po pierwsze, musi on wystąpić do właściwego naczelnika urzędu celnego z wnioskiem o możliwość złożenia zabezpieczenia ryczałtowego⁶⁵. Podmiot składający wniosek musi mieć swoją siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, a jego sytuacja finansowa i posiadany majątek zapewniać wywiązanie się z zobowiązań podatkowych. Nie może on również posiadać zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz z tytułu składek na

⁶⁴ Dz.U. Nr 157 z 2010 r., poz. 1059.

⁶⁵ Zgodnie z dyspozycją art. 65 ust. 8 do określenia wymogów, jakie musi spełnić podmiot ubiegający się o złożenie zabezpieczenia ryczałtowego, należy stosować przepisy art. 64 ust. 3-5, 8 i 9 tej ustawy. Tak więc, składany wniosek powinien zawierać: dane dotyczące podmiotu i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę, adres zamieszkania lub siedziby podmiotu, określenie przewidywanej maksymalnej kwoty zobowiązań podatkowych podlegających zabezpieczeniu akcyzowemu oraz terminu, na jaki zwolnienie ma być udzielone lub przedłużone.

ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Ponadto musi zobowiązać się do zapłacenia, na pierwsze żądanie właściwego organu celnego, kwoty akcyzy przypadającej do zapłaty z tytułu powstania zobowiązania podatkowego. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nakładają również na wspomniany podmiot obowiązek powiadomienia w terminie 7 dni właściwego naczelnika urzędu celnego o zmianach danych zawartych we wniosku. Termin ten liczony jest od dnia, w którym nastąpiła zmiana. W przypadku naruszenia opisanych regulacji właściwy naczelnik urzędu celnego cofa wydane pozwolenie na złożenie zabezpieczenia ryczałtowego.

Po udzieleniu zgody na stosowanie zabezpieczenia ryczałtowego naczelnik urzędu celnego określa jego wysokość na poziomie 30% wysokości zabezpieczenia generalnego, do którego złożenia jest obowiązany podmiot składający wniosek o złożenie zabezpieczenia ryczałtowego. Wysokość ustanowionego zabezpieczenia aktualizowana jest co sześć miesięcy przez naczelnika urzędu celnego.

Podmioty zobowiązane do złożenia zabezpieczenia akcyzowego mogą wybrać formę zabezpieczenia spośród form przewidzianych przepisami ustawy. Mogą one również stosować jednocześnie kilka form zabezpieczenia, ale ich suma musi być równa kwocie określonego zabezpieczenia⁶⁶. Zgodnie z brzmieniem art. 67 ust.1 zabezpieczenie akcyzowe można składać w formie depozytu w gotówce, gwarancji bankowej albo ubezpieczeniowej, czeku potwierdzonego przez osobę prawną mającą siedzibę na terytorium Unii Europejskiej lub terytorium EFTA – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub przez oddział banku zagranicznego, którzy prowadzą na terytorium kraju działalność bankową w rozumieniu ustawy Prawo bankowe⁶⁷, weksła własnego oraz innego dokumentu mającego wartość płatniczą⁶⁸. Składane zabezpieczenie akcyzowe obowiązuje na terytorium Unii Europejskiej. Złożone zabezpieczenie powinno pokrywać w pełni zobowiązanie podatkowe. Jeżeli natomiast naczelnik urzędu celnego stwierdzi, że składane zabezpieczenie nie zabezpiecza w pełni kwoty wynikającej z zobowiązania podatkowego, zgodnie z dyspozycją art. 71 ust. 1 i 2 odmawia jego przyjęcia.

⁶⁶ Art. 70 ust. 1 i 2.

⁶⁷ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. (Dz.U. Nr 72 z 2002 r., poz. 66 z późn. zm.).

⁶⁸ Dokumentami posiadającymi wartość płatniczą w rozumieniu § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30.08.2010 r. w sprawie zabezpieczeń akcyzowych (Dz.U. Nr 160 z 2010 r., poz. 1076) są: papiery wartościowe na okaziciela o określonym terminie wykupu, wyemitowane przez Skarb Państwa albo Narodowy Bank Polski.

Ustawodawca przewidział również zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego. Zastosowanie takiej konstrukcji ma na celu złagodzenie dość restrykcyjnych przepisów w zakresie podatku akcyzowego. Z postanowień art. 64 ustawy o podatku akcyzowym wynika, że z przedmiotowych zwolnień z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego może skorzystać podmiot prowadzący skład podatkowy pod warunkiem spełnienia łącznie wymogów określonych w ust. 1 tego przepisu. Zgodnie z jego brzmieniem podmioty ubiegające się o zwolnienie ze złożenia zabezpieczenia muszą mieć siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, korzystać z procedury zawieszenia poboru akcyzy co najmniej od roku, ich sytuacja finansowa i posiadany majątek muszą zapewniać wywiązanie się ze zobowiązań podatkowych, nie mogą posiadać zaległości z tytułu cła, podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Ponadto zobowiązały się do zapłacenia na pierwsze pisemne żądanie organu celnego kwoty zobowiązania podatkowego⁶⁹. Naruszenie którejkolwiek z wymienionych przesłanek skutkuje cofnięciem przez właściwego naczelnika urzędu celnego zezwolenia na zwolnienie z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego. Szczegółowe warunki oraz tryb udzielania i cofania zgody na zwolnienie ze złożenia zabezpieczenia, zgodnie z delegacją zawartą w art. 64 ust. 10 ustawy, zostały określone przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia⁷⁰.

Ostatnim elementem konstrukcyjnym zabezpieczenia akcyzowego, który należy ująć, jest zwrot zabezpieczenia po zapłacie przez zobowiązanego całości lub też części należności podatkowych. Stosując wykładnię *a contrario* przepisu art. 74 ustawy, zabezpieczenie akcyzowe może zostać zwrócone, jeżeli zobowiązanie podatkowe wygasło lub też nie będzie mogło już powstać. W takim przypadku zabezpieczenie zwracane jest w terminie 7 dni. Nieco inną zasadę przyjęto w przypadku częściowego wygaśnięcia zobowiązania lub też w sytuacjach, kiedy nie będzie mogło ono powstać do części zabezpieczonej kwoty. Zgodnie z ust. 3 omawianego artykułu złożone zabezpieczenie zostaje niezwłocznie częściowo zwrócone zobowiązanemu na jego wniosek. Szczególne

⁶⁹ W przypadku rolników prowadzących składy podatkowe, w którym są wykonywane, zgodnie z ustawą z dnia 25.06.2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych, wyłącznie czynności polegające na wytwarzaniu na własny użytek estru lub czystego oleju roślinnego nie stosuje się wymogu stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy co najmniej od roku oraz wymogu, że ich sytuacja finansowa i posiadany majątek zapewnia wykonanie zobowiązania podatkowego. Zob. art. 64 ust. 2.

⁷⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23.08.2010 r. w sprawie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego (Dz.U. Nr 158 z 2010 r., poz. 1063).

przepisy dotyczące omawianej kwestii zostały zawarte zgodnie z dyspozycją ust. 5 art. 74 ustawy w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie zabezpieczeń akcyzowych⁷¹. Należy również nadmienić, że od zwracanego zabezpieczenia nie przysługują odsetki.

Podsumowując, należy uznać, że ustawodawca, wprowadzając instytucję zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, zastosował szereg rozwiązań funkcjonujących jeszcze pod rządami ustawy z dnia 9.01.1997 r. – Kodeks celny⁷², odnoszących się oczywiście w ówczesnym systemie prawnym do innej kategorii należności publicznoprawnych. Przyjęcie takich rozwiązań w podatku akcyzowym świadczy z pewnością o specyficznym charakterze jego konstrukcji, jak również o podobieństwie do rozwiązań stosowanych w zakresie cel.

Należy również podkreślić, że regulacje nowej ustawy akcyzowej w większym stopniu zaspokajają postulaty zgłaszane przez środowiska podatników oraz administracji odpowiedzialnej za pobór tej należności.

Jako pozytywne należy uznać poszerzenie podstawowych form zabezpieczenia akcyzowego o możliwość złożenia zabezpieczenia w postaci weksla własnego. W poprzedniej regulacji możliwość stosowania tego zabezpieczenia została ograniczona jedynie do ściśle określonej kategorii podatników. Możliwość jego stosowania posiadała szczególny charakter daleko idącej uznaniowości⁷³.

Pozytywnie również należy ocenić poszerzenie możliwości stosowania zabezpieczenia ryczałtowego, przede wszystkim ze względów gospodarczych. Stosowanie zabezpieczenia na poziomie 30% zabezpieczenia generalnego, co ma miejsce w przypadku zabezpieczenia ryczałtowego, wpływa bezpośrednio na sytuację finansową podmiotu, który zobowiązany jest do jego złożenia. Ponadto stosowanie tego zabezpieczenia jest również łatwiejsze, w porównaniu do zabezpieczenia generalnego, pod względem technicznym. Podmiot korzystający z zabezpieczenia ryczałtowego nie jest zobowiązany, tak jak przy zabezpieczeniu generalnym, do stałej kontroli poziomu wykorzystania zabezpieczenia. Zatem możliwość szerszego stosowania zabezpieczenia ryczałtowego, które bez wątpienia jest dla podmiotu zobowiązanego dużo korzystniejsze niż zabezpieczenie generalne, mogłoby wpłynąć stymulująco na rynek wyrobów akcyzowych. Należy również zaznaczyć, że zabezpieczenia stosowane w trybie przepisów ustawy o podat-

⁷¹ Zob. § 10 rozporządzenia.

⁷² Dz.U. Nr 75 z 2001 r., poz. 802 z późn. zm.

⁷³ Szerzej: S. Parulski, *op. cit.*, s. 506.

ku akcyzowym są obligatoryjne. Dlatego też zabezpieczenie ryczałtowe można, w pewnym sensie, traktować jako formę ułatwień w obrocie wyrobami akcyzowymi. Tym samym korzystanie z tej formy zabezpieczenia nie powinno być ograniczone do określonej kategorii podmiotów czy też określonego rodzaju wyrobów akcyzowych, jak przewidywały to przepisy ustawy o podatku akcyzowym z dnia 6.12.2008 r. w pierwotnym brzmieniu.

Summary

Securing for tax liabilities in light of excise duties regulations

Excise tax guarantee is a relatively new institution/tool in the Polish legislation. This article presents legal solutions adopted into the Polish law by the Act of 6 December 2008 on Excise Duties and attempts to assess them. The new regulation is based primarily on the EU law, experience gained and gathered under the old Act of 23 January 2004 on Excise Tax (“ETA”) as well as the demands of the business community.

The need to regulate excise tax guarantee was forced by the introduction of the following instruments: excise-duty suspension arrangements, tax warehouses, registered consignee and registered consignor. The area of main concern was to secure tax liabilities based on self-calculated mode of taxation reported in the tax or customs declaration. Characteristics of entities that can provide excise tax guarantee (also referred as excise tax collateral) have been made and situations have been identified in which a guarantee is required. In addition, forms of tax guarantee such as general guarantee or flat-rate guarantee have been described in detail. The main feature of the excise tax guarantee is its mandatory and accessory nature. The design of the contractual relationship made on the basis of financial law and the creation of tax guarantee institutions was formed with the legal tools specific to the branch of private law. It should be noted that legal institutions securing for debts/dues functioning under the private law are the only model for security/guarantee institutions operating under the public law. The construction of internally coherent excise duties tax guarantee is extremely difficult. While introducing the establishment in question the legislator distinguished between modes of securing/guar-

antee dependable on the legal, taxable events. As a result, in situations of specific provisions of the Act on Trading in excise goods an appropriate security or collateral is used, or when appropriate collateral for customs debt under the customs rules. For this reason modes of securing for excise duties arising directly from the regulations of the Law on Excise Tax or from the Customs Law have been discussed. The need for flat-rate collateral possibilities available to a wider range of entities as collateral more attractive in economic terms has been identified.