

Rola podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym – wybrane zagadnienia

The role of excise duty in economic growth – selected issues

Streszczenie

Opodatkowanie wyrobów akcyzowych posiada w dzisiejszych czasach duże uzasadnienie ekonomiczne, gdyż ze specyfiki podatku wynika, że polega on na opodatkowaniu dóbr, które z jednej strony są dobrami powszechnego spożycia (np. papierosy, paliwo), a z drugiej strony państwo dąży do ograniczenia ich konsumpcji (np. alkohol). Jako podstawowy instrument fiskalny stosowany przez państwo posiada decydujący wpływ na rozwój gospodarki, odgrywając w ten sposób ważną rolę w życiu codziennym każdej osoby, która planuje swoją aktywność gospodarczą na rynku.

Podatek akcyzowy jest przede wszystkim wygodnym źródłem dochodów budżetowych. Wysokie opodatkowanie wyrobów akcyzowych przekłada się w wielu przypadkach na wzrost dochodów podatkowych, co ma swoje ekonomiczne uzasadnienie wynikające z braku substytutów wyrobów akcyzowych.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wybranych zagadnień roli podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym Polski. W opracowaniu przedstawione zostały dochody podatkowe uzyskiwane z podatku akcyzowego na tle innych podatków pośrednich oraz scharakteryzowane zostały podstawowe cechy podatku akcyzowego, które wykorzystywane są przez ustawodawcę w stymulowaniu rozwoju gospodarczego.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, stawka podatkowa, dochody podatkowe, Unia Europejska

Abstract

Nowadays, taxation of excise goods has deep economic justification. This is due to the fact that excise duty consists in taxation of goods that on the one hand are consumer goods (e.g. cigarettes, fuel), but on the other hand, the state strives to limit their consumption (e.g. alcohol). As the basic fiscal instrument used by the state, it has a decisive impact on economic growth, and thus, plays an important role in everyday life of every person who is planning his/her economic activity on the market.

Excise duty is, first and foremost, a convenient source of budget revenues. Heavy taxation on excise goods in many cases translates into increased tax revenues, which has its economic justification resulting from a lack of substitutes of excise goods.

The aim of this article is to depict selected issues regarding the effect of excise duty on Poland's economic growth. Taxable revenues from excise duty compared to other indirect taxes have been presented, and the basic properties of excise duty used by legislators to stimulate economic growth have been characterised.

Keywords: excise duty, tax rate, taxable income, European Union

1. Wprowadzenie

Podatek akcyzowy należy do jednych z najstarszych form danin publicznych. Obecnie stanowi daninę publiczną, która w całości zasila budżet państwa. Wyodrębnienie podatku akcyzowego jako ważnego czynnika rozwoju gospodarczego ma bardzo długą historię, niemal tak długą, jak stara jest sama nauka o finansach. Już od początku przedmiotem opodatkowania tym podatkiem były wybrane „luksusowe” wyroby akcyzowe, a z czasem samochody osobowe oferowane konsumentom na rynku. Stanowi to częstą argumentację za zwiększeniem obciążeń

fiskalnych z tego tytułu. Specyfika podatku akcyzowego polega na opodatkowaniu dóbr, które z jednej strony są dobrami powszechnego spożycia (np. papierosy, paliwo), a z drugiej strony państwo dąży do ograniczenia ich konsumpcji (np. alkohol). Jako podstawowy instrument fiskalny stosowany przez państwo ma wpływ na rozwój gospodarki, odgrywając w ten sposób ważną rolę w życiu codziennym każdej osoby, która planuje swoją aktywność gospodarczą na rynku.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wybranych zagadnień roli podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym Polski. W opracowaniu przedstawione zostały dochody podatkowe uzyskiwane z podatku akcyzowego na tle innych podatków pośrednich oraz scharakteryzowane zostały podstawowe cechy podatku akcyzowego, które wykorzystywane są przez ustawodawcę w stymulowaniu rozwoju gospodarczego.

2. Geneza i istota podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy posiada wielowiekową tradycję. Pierwsze wzmianki o poborze podatku akcyzowego pochodzą ze starożytnej Grecji, gdzie pobierany był w formie dodatkowej daniny publicznej od sprzedaży towarów¹.

Kolejne przekazy historyczne o poborze podatku akcyzowego datowane są na III w. p.n.e. – w południowo-wschodniej Azji był to jeden z pierwszych znanych podatków nakładany na konsumpcję podstawowych artykułów spożywczych, np. soli, kawy czy herbaty. Z upływem czasu pobór podatku akcyzowego został rozszerzony na artykuły luksusowe². Na terytorium Polski rozwój podatku akcyzowego datuje się na drugą połowę XV w. Pobór tego podatku przeprowadzony był w komorach celnych. Tworzenie się nowych miast i rynków lokalnych sprzyjało powstawaniu takich komór, w których pobierano podatek akcyzowy od przywożonych oraz przewożonych towarów. Komory, w których

¹ A. Drozdek, *Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*, Szczecin 2017, s. 22.

² B.J.M. Terra, *Excises*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Desing and Drafting*, vol. 1, International Monetary Fund 1996, s. 247.

pobierano podatek akcyzowy, powstawały nie tylko na granicy państwa, ale również wzdłuż najbardziej uczęszczanych szlaków handlowych zlokalizowanych na jego obszarze, gdzie najłatwiej można było pobierać podatek akcyzowy. Ta szczególna danina publiczna była uiszczana od wszystkich przewożonych towarów, szczególnie piwa czy wódki, nawet przez osoby przenoszące pieszo towary „akcyzowe”³. W drugiej połowie XVII w. podatek akcyzowy był powszechnie pobierany w postaci stawki procentowej od wartości towarów sprzedawanych na rynku. Stawki podatku akcyzowego w przypadku napojów alkoholowych były często podwajane⁴, co miało zapewnić znaczne wpływy do budżetu.

Rozwój przemysłu w XIX w. spowodował wzrost wymiany towarowej z zagranicą, a co za tym idzie zwiększyło się zapotrzebowanie na dobra konsumpcyjne w postaci alkoholu oraz tytoniu⁵. Dochody z podatku akcyzowego zyskały istotne znaczenie po odrodzeniu się państwa polskiego. Okres dwudziestolecia międzywojennego to przede wszystkim wzrost wpływów uzyskiwanych z podatku akcyzowego, które sięgały od 10% do 30% dochodów budżetu państwa. Opodatkowanie podatkiem akcyzowym w II Rzeczypospolitej posiadało charakter fiskalny, co wynikało z bardzo wysokich udziałów dochodów z opodatkowania konsumpcji w całości dochodów budżetowych. W ostatnim planowym przedwojennym budżecie wpływ z opodatkowania konsumpcji wynosiły ok. 46%, w tym ok. 35% dochodów z monopoli skarbowych i 11% dochodów z poszczególnych akcyz. Przykładowo, dochody z opodatkowania cukru pod koniec lat trzydziestych stanowiły aż 65–75% wszystkich wpływów z akcyz. Podatkiem akcyzowym zostało objęte wiele grup wyrobów, jak np. wino, piwo, cukier, drożdże, tłuszcze, oleje mineralne, zapalniczki, kwas węglowy, mięso z uboju czy karty do gry⁶. Okres gospodarki centralnie planowanej to przede wszystkim spadek

³ G. Mosiej, *Geneza i ewolucja polityki celnej w Polsce*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2001, nr 7, s. 185.

⁴ B. Gotfryd, B. Lengnich, *Prawo państwa Królestwa Polskiego*, „Redakcja Kwartalnika Naukowego”, 1836, s. 426.

⁵ S. Gąbiński, *Wykład nauki skarbowości*, Lwów 1902, s. 391.

⁶ D. Mączyński, *O akcyzie w Polsce w latach 1918–1939*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2005, t. LVII, z. 1.

dochodów uzyskiwanych z podatku akcyzowego. W 1946 r. dochody z akcyzy stanowiły 58% ogółu dochodów budżetowców, a w 1947 r. już tylko 43% wszystkich dochodów⁷. Już w roku 1948 podatek akcyzowy został zastąpiony podatkiem obrotowym⁸. Podatek akcyzowy ponownie został wprowadzony do polskiego ustawodawstwa dopiero w 1993 r. na podstawie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym⁹. Podatkiem akcyzowym zostały opodatkowane takie wyroby, jak alkohol, tytoń, paliwa silnikowe, cukier, sól, perfumy, jachty czy zapalki.

Od dnia 1 marca 2004 r. dotychczasowe regulacje w zakresie podatku akcyzowego zostały zastąpione ustawą z dnia 23 stycznia 2004 r.¹⁰ Nowe przepisy zaczęły obowiązywać w pełni z dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej¹¹. Z dniem 1 marca 2009 r. weszła w życie kolejna ustawa o podatku akcyzowym¹², która znacznie rozszerzyła katalog wyrobów akcyzowych podlegających opodatkowaniu.

Badając zagadnienie roli podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym należy wskazać, że ustawodawca, tworząc konstrukcję podatku akcyzowego, decyduje przede wszystkim o zaklasyfikowaniu danego towaru do wyrobów akcyzowych, określając tym samym przedmiot opodatkowania. Dzięki wprowadzeniu do systemu podatkowego podatku akcyzowego państwo opodatkowuje w sposób szczególny konsumpcję wybranych przez siebie produktów uznawanych za wyroby akcyzowe. Katalog wyrobów akcyzowych zamieszczony został w art. 2 u.p.a., a jego treść jest stosunkowo mocno rozbudowana i znacząco wykracza poza standardy Unii Europejskiej, gdzie obligatoryjne obciążone tą daniną

⁷ M. Weralski, *Kierunki i reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 176–183.

⁸ Dekret z dnia 3 lutego 1947 o podatku obrotowym (Dz. U. Nr 52, poz. 413 z późn. zm.).

⁹ Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

¹⁰ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.).

¹¹ Na marginesie prowadzonych rozważań należy zauważyć, że harmonizacja w zakresie podatku akcyzowego jest obowiązkiem każdego państwa członkowskiego. Komisja Europejska w przyjętym programie harmonizacji podatku z dnia 8 lutego 1967 r. przyjęła, że ze względu na trudności związane ze zbliżaniem ustawodawstw państw członkowskich państwa te podejmą próby sukcesywnej harmonizacji podatku akcyzowego.

¹² Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 864 z późn. zm.), dalej jako: u.p.a.

publiczną są wyłącznie oleje mineralne, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe¹³. W konsekwencji ustawodawca polski nie powinien doprowadzać do sytuacji, w której produkty pochodzące z innych krajów członkowskich będą np. obciążone dodatkowym podatkiem, przez co będą mniej konkurencyjne na polskim rynku.

Badając rolę podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym nie sposób pominąć dyrektywy horyzontalnej, która jest podstawowym unijnym aktem prawnym regulującym kwestie funkcjonowania systemu podatku akcyzowego. Jej postanowienia definiują, jakie wyroby są objęte podatkiem akcyzowym, jakie czynności podlegają opodatkowaniu, jaki jest tryb i zasady produkcji, przetwarzania i przechowywania oraz przemieszczania wyrobów akcyzowych, zasady funkcjonowania składów podatkowych, status podatników tego podatku, zasady zwrotu podatku oraz zwolnienia od podatku. Dyrektywa horyzontalna określa także zakres kategorii wyrobów akcyzowych, które są objęte harmonizacją. Ponadto, zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 lit. a) dyrektywy horyzontalnej, każde państwo członkowskie ma prawo nałożyć podatek akcyzowy na wyroby inne niż wcześniej wymienione. Polska skorzystała z powyższego uprawnienia, obejmując podatkiem akcyzowym samochody osobowe¹⁴, a np. Grecja wprowadziła od 1 stycznia 2018 roku podatek akcyzowy od oliwy z oliwek.

Obecnie podatek akcyzowy od wielu lat pozostaje jedną z bardziej znaczących pozycji w rocznym planie dochodów i wydatków państwa. Dochody z podatku akcyzowego w 2016 r. stanowiły 20,9% dochodów uzyskiwanych z podatków pośrednich, co stanowiło 102,6% wykonania budżetu państwa. Podatek ten jest drugim pod względem fiskalnym źródłem dochodów podatkowych budżetu państwa. Dochody podatkowe budżetu państwa, w tym dochody z podatku akcyzowego, przedstawione zostały w poniższej tabeli.

¹³ Por. art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.10.2009, s. 12 z późn. zm.), dalej jako: dyrektywa horyzontalna.

¹⁴ Por. art. 100 u.p.a.

W mln PLN	2005	2010	2015	2016
podatek od towarów i usług	75401	107880	123121	126584
podatek akcyzowy	39479	55684	62809	65749
podatek od gier wzajemnych i losowych	792	1625	1337	1407
razem	115672	165190	187297	193740

Tabela nr 1. Dochody podatkowe budżetu państwa uzyskiwane z podatku akcyzowego na tle podatków pośrednich

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej z 2017 r.

Wysokość podatku akcyzowego w przypadku niektórych wyrobów akcyzowych sięga nawet 80–90% ich ceny. Wielkość dochodów budżetowych osiąganych z poboru podatku akcyzowego uzależniona jest od wielu czynników. Zasadniczy wpływ na wydajność fiskalną podatku akcyzowego mają rodzaje i liczba wyrobów akcyzowych, wolumen ich sprzedaży w kraju oraz wielkość importu, stopy opodatkowania, zakres stosowanych ulg i zwolnień, a także efektywność realizacji dochodów z tej daniny.

Analizując przedmiotowe zagadnienie należy również zwrócić uwagę na charakterystyczne cechy podatku akcyzowego, które w specyficzny sposób wpływają na rozwój gospodarczy. Zaliczamy do nich m.in. jednofazowość i selektywność.

Podatek akcyzowy jako podatek jednofazowy pobierany jest tylko na jednym szczeblu obrotu. W przypadku pobrania podatku akcyzowego w prawidłowej wysokości na etapie wydania wyrobu akcyzowego do obrotu, dalsze szczeble obrotu danym wyrobem akcyzowym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Akcyza jest również podatkiem selektywnym, tj. nakładanym na wybrane wyroby akcyzowe. Opodatkowaniu akcyzą podlegają nie tylko produkty powszechnie

uznawane za wyroby akcyzowe, takie jak napoje alkoholowe, paliwa oraz wyroby tytoniowe, lecz również produkty w postaci suszu tytoniowego¹⁵ czy papierosów elektronicznych. Katalog wyrobów akcyzowych został ściśle określony w załączniku nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym, przy czym względy decydujące o przynależności wyrobów do tego katalogu mogą być zróżnicowane, np. dostarczanie środków finansowych. Ponadto podatek akcyzowy pełni funkcję instrumentu kształtującego pożądaną dla państwa wielkość i kierunki konsumpcji wybranych towarów.

Bezspornym jest fakt, że cena wyrobu akcyzowego jest integralną jego częścią, a co za tym idzie, podatek akcyzowy nie podlega w zasadzie potrąceniu ani zwrotowi. Podatek akcyzowy na dalszym etapie obrotu stanowi element ceny sprzedaży towaru¹⁶. Zatem należy stwierdzić, że podatek akcyzowy posiada charakter cenotwórczy, gdyż w kalkulowany zostaje w cenę wyrobu akcyzowego, umożliwiając w ten sposób przeniesienie jego ciężaru z podatnika formalnego na konsumenta. Podmiotem faktycznie ponoszącym ciężar podatku akcyzowego jest ostateczny konsument, co oznacza, że nie jest nim podmiot, który formalnie jest zobowiązany do naliczenia oraz zapłaty podatku akcyzowego na rachunek właściwego organu podatkowego.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że za pomocą jednofazowości i selektywności podatek akcyzowy wykorzystywany jest przez ustawodawcę jako instrument oddziaływania na gospodarkę. Za pomocą tych cech tego podatku ustawodawca może kształtować cele fiskalne, osiągając dochody z podatku akcyzowego, które w znacznym stopniu przewyższają zaplanowane dochody i wydatki państwa z osiągniętych wpływów.

¹⁵ Jednak tym razem celem nałożenia tego podatku było zwalczanie szarej strefy, w której susz tytoniowy był wykorzystywany do wyrobu nieopodatkowanych akcyzą wyrobów tytoniowych. W efekcie nie chodziło o rozszerzanie zakresu opodatkowania na zupełnie nowe kategorie towarów, lecz uszczelnienie obecnie istniejącego systemu i zakresu wyrobów, które powinny być opodatkowane akcyzą.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 587.

3. Stawka podatku akcyzowego jako instrument rozwoju gospodarczego

Jak już wskazano wcześniej, podstawową rolą podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym jest pozyskiwanie dochodów budżetowych. Bez wątpienia rozwój gospodarczy może być regulowany za pomocą elementu konstrukcyjnego podatku, jakim jest stawka podatkowa. Wpływa ona na kwotę pobieranego przez organy podatkowe świadczenia podatkowego. Stawka podatkowa w normie podatkowoprawnej określona została jako współczynnik, który umożliwia obliczenie kwoty świadczenia podatkowego. W ustawie o podatku akcyzowym ustawodawca określił stawki podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych¹⁷. Stawki te są wyrażane w:

- kwocie na jednostkę wyrobu,
- procencie podstawy opodatkowania,
- procencie maksymalnej ceny detalicznej,
- kwocie na jednostkę wyrobu i procencie maksymalnej ceny detalicznej¹⁸.

W tym miejscu podkreślenia wymaga fakt, że przepisy prawa podatkowego Unii Europejskiej wymagają, aby państwa członkowskie w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych stosowały określony dla poszczególnych wyrobów minimalny poziom wysokości podatku¹⁹. W praktyce jednak większość państw członkowskich nakłada wyższe stawki podatku akcyzowego na wyroby akcyzowe, stosując w ten sposób własną politykę fiskalną. Takie rozwiązanie kształtowania poziomu stawek podatku akcyzowego powoduje, że w Unii Europejskiej występują duże zróżnicowania w zakresie wysokości obciążeń

¹⁷ Por. art. 89, art. 93–97, art. 99 oraz art. 105 u.p.a.

¹⁸ A. Drozdek, *Charakter prawny cła*, s. 187–188.

¹⁹ Minimalne poziomy są określone w następujących aktach prawa Unii Europejskiej: dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L z 1992 r. Nr 316, s. 29), dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. U. UE L z 2011 r. Nr 176, s. 24); dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U. UE L z 2003 r. Nr 283, s. 51).

fiskalnych dla poszczególnych wyrobów akcyzowych. Dodatkowo, w celu wypełnienia kryterium minimalnego poziomu opodatkowania, Polska, podobnie jak inne państwa członkowskie, które nie przyjęły wspólnej waluty, jaką jest euro, zmuszona została do corocznego przeglądu poziomu opodatkowania wyrobów akcyzowych w zależności od obowiązującego na dany rok kursu euro w stosunku do waluty krajowej i ewentualnej korekty stawek akcyzy²⁰. Coroczne uaktualnienie stawek podatkowych ma za zadanie utrzymywanie jednakowego obciążenia podatkowego wyrobów akcyzowych i wyeliminowania znacznych różnic obciążeń wyrobów akcyzowych pomiędzy państwami członkowskimi.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wielokrotnie zwracał uwagę, że podstawa opodatkowania w akcyzie musi bezwzględnie odpowiadać wymogom określonym w art. 110 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), co oznacza, że sposób ukształtowania stawki podatku akcyzowego nie może być przyczyną różnic w wysokości opodatkowania wyrobów krajowych i pochodzących z innych państw członkowskich²¹ z powodu obciążenie wyrobów akcyzowych wyższymi stawkami podatkowymi. Wobec powyższego należy stwierdzić, że liczba, rodzaj i wysokość elementów ceny sprzedaży kształtujących podstawę opodatkowania powinny być tak dobrane, aby łączna wysokość tej podstawy dla wyrobów wyprodukowanych w Polsce i pochodzących z innych krajów UE była maksymalnie zbliżona. Przepis art. 110 TFUE ustanawia tym samym zasadę zakazu dyskryminacji podatkowej towarów pochodzących z innych państw członkowskich przez obciążenie wyrobów akcyzowych wyższymi stawkami podatkowymi.

Istotny pogląd w omawianej kwestii prezentuje K. Lasiński-Sulecki, który zwraca uwagę na fakt, że wysokość stawek podatkowych wpływa na poziom konsumpcji, popyt na dany wyrób akcyzowy i jego podaż,

²⁰ R. Rosiński, *Fiskalne aspekty podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015, nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, s. 166.

²¹ Tak: ETS m.in. w wyroku z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 55/79, *Komisja przeciw Irlandii*, Rec. 1980, s. 481, teza 8; por. także wyrok ETS z dnia 7 maja 1987 r. w sprawie C-193/85, *Co-Frutta przeciwko Adiministrazionedelle Finanzedello Stato*, Rec. 1987, s. 2085.

a co za tym idzie na wysokość dochodów uzyskiwanych z podatku²². Ustawodawca, ustanawiając wysokość stawki podatkowej, powinien wziąć pod uwagę uzyskanie zaplanowanego wpływu z podatku akcyzowego w rocznym planie dochodów i wydatków państwa. Wraz z podnoszeniem stawki podatku akcyzowego dochód z tego podatku spada do zera, co oznacza, że wyeliminowana zostanie z rynku konkurencja dla danego wyrobu akcyzowego. Mniejszy spadek dochodów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego wynika z faktu, że konsumpcja dóbr opodatkowanych akcyzą co do zasady utrzymuje się na pewnym określonym poziomie niezależnie od warunków makroekonomicznych. Oczywiście w przypadku koniunktury gospodarczej wpływy z akcyzy znacznie rosną, ponieważ ludzie posiadający więcej wolnych środków skłonni są do większej konsumpcji wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym. Ponadto należy zauważyć, że podatek akcyzowy nakładany jest na wyroby o wysokiej akumulacji zysku, tzn. o dużej nadwyżce przychodów ze sprzedaży nad kosztami produkcji, czyli w przypadku podatku akcyzowego niewielkie są koszty wytworzenia wyrobów przy osiągnięciu dużego zysku ze sprzedaży finalnego wyrobu. Nadwyżka ta w znacznej części przejmowana jest drogą opodatkowania akcyzą i stanowi ważne źródło dochodów budżetu państwa. Ustawodawca musi zatem ustanowić taką stawkę podatku, która pozwoli na osiągnięcie maksymalnego dochodu dla budżetu, a jednocześnie zapewniony powinien zostać rozwój gospodarczy.

W związku z powyższym w celu przeciwdziałania nadmiernemu fiskalizmowi ustawodawca powinien określić wysokość podatku w taki sposób, aby podatki nie przeszkadzały podatnikom, a wręcz przeciwnie – powinny zachęcać do ich działalności gospodarczej. Naruszenie źródła podatku oznacza spadek wydajności podatków, a w konsekwencji niższe wpływy do budżetu. Kluczowe zatem wydaje się odpowiednie określenie konstrukcji podatku – m.in. górnych stawek podatkowych, których

²² K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle torii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007, s. 63.

przekroczenie mogłoby być niekorzystne zarówno dla podatnika, jak i dla budżetu państwa.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że stawka podatku jest jednym z kluczowych elementów konstrukcji podatku akcyzowego, ponieważ za pomocą tego instrumentu państwo może stymulować zachowania różnych podmiotów gospodarczych. Ustawodawca, wprowadzając zbyt wysokie obciążenia podatkiem akcyzowym, działa antymotywacyjnie, osłabiając bodźce do pracy i hamując przedsiębiorczość. Wysokie stawki podatku akcyzowego wpływają hamująco na rozwój nowych rynków zbytu. Natomiast obniżka stawek podatku akcyzowego zachęca do poszukiwania nowych rynków zbytu, wpływając bezpośrednio na konsumpcję wyrobów akcyzowych, a pośrednio na rozwój gospodarczy. Ponadto nakładanie przez ustawodawcę wysokich stawek podatku akcyzowego może hamować rozwój przedsiębiorstw oraz podejmowane przez nie przedsięwzięcia, a to z kolei nie wpływa pozytywnie na rynek pracy.

4. Wpływ Wspólnej Taryfy Celnej Unii Europejskiej oraz procedury zawieszenia poboru akcyzy na rozwój gospodarczy

Jednym z najważniejszych instrumentów prawnych, mających wpływ na rolę podatku akcyzowego w rozwoju gospodarczym, jest Wspólna Taryfa Celna Unii Europejskiej²³ oraz procedura zawieszenia poboru akcyzy²⁴.

Wspólna Taryfa Celna służy przede wszystkim do prawidłowej klasyfikacji wyrobów akcyzowych oraz do wydawanych na jej podstawie przez organy podatkowe wiążących informacji akcyzowych²⁵.

²³ Rozporządzenie Rady nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z dn. 07.09.1987 r., s. 1), dalej jako: WTC. Od 1 stycznia 2011 r. obowiązuje rozporządzenie Komisji (UE) nr 861/2010 z dnia 5 października 2010 r., zmieniające załącznik nr I do Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej (Dz. Urz. UE L 284 z 29.10.2008). W celu wykonania przepisu delegacyjnego Komisja przyjmuje każdego roku rozporządzenie przedstawiające pełną wersję Nomenklatury Scalonej wraz ze stawkami celnymi. Rozporządzenie takie każdorazowo aktualizuje załącznik do rozporządzenia. Jest ono publikowane nie później niż 31 października danego roku w „Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej”, a stosuje się je od 1 stycznia roku następnego.

²⁴ Art. 2 ust. 12 u.p.a.

²⁵ Por. art. 3 u.p.a.

Zgodnie z WTC wyroby akcyzowe oznakowane zostają także znakami akcyzy. Ustawodawca, stosując WTC, wpływa przede wszystkim na rozwój gospodarczy poprzez eliminację luk prawnych, zapobiegając w ten sposób próbom obejścia przepisów prawa podatkowego poprzez zaklasyfikowanie wyrobu akcyzowego oraz samochodu osobowego do kodu CN (Nomenklatury Scalonej), co umożliwiłoby przypisanie niższej stawki podatku lub zwolnienie wyrobu akcyzowego z obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego.

Wspólna Taryfa Celną jest jednym z podstawowych instrumentów prawnych zarządzającym handlem wyrobami akcyzowymi pomiędzy kontrahentami krajowymi i unijnymi. Dzięki niej we wszystkich państwach członkowskich UE obowiązują jednolite zasady klasyfikacji według kodów CN wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych. Prawidłowe zaklasyfikowanie wyrobu akcyzowego do kodu CN zawartego w WTC powoduje, że we wszystkich państwach członkowskich klasyfikacja wyrobów akcyzowych jest ujednolicona. Zastosowanie takiego rozwiązania jest celowe, ponieważ w wyrobach akcyzowych jak np. oleje mineralne, alkohol istotne znaczenie ma skład chemiczny, od którego uzależniona została prawidłowa stawka podatku akcyzowego.

W przypadku wyrobów akcyzowych prawidłowa klasyfikacja towarowa według kodu CN uzależniona została od wielu kryteriów²⁶. Jako przykład może posłużyć proces produkcyjny wyrobów akcyzowych, jak również półproduktów powstałych w wyniku szeregu skomplikowanych procesów przetwarzania. Końcowe przeznaczenie wyrobów gotowych jako wyrobu akcyzowego może wpływać na prawidłową klasyfikację. Z tych właśnie względów WTC zawiera usystematyzowany wykaz nazw towarów znajdujących się w obrocie międzynarodowym z przypisanymi do nich kodami cyfrowymi, jednostkami miar, ogólnymi regułami CN wraz z ogólnymi regułami dotyczącymi sposobu, warunków i zakresu ich stosowania²⁷.

²⁶ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 109–110.

²⁷ W. Czyżowicz, *Elementy kalkulacyjne – środki taryfowe i pozataryfowe*, [w:] W. Czyżowicz (red.), *Prawo i postępowanie celne*, Warszawa 2001, s. 54.

Istotny wpływ WTC na rozwój gospodarczy został podkreślony w orzecznictwie sądowno-administracyjnym. Na przykład w tezie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 1 sierpnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 509/12²⁸, Wspólna Taryfa Celna wraz z kodami CN odgrywa ważną rolę w prawidłowej klasyfikacji wyrobów akcyzowych. Sąd jednoznacznie wskazał, że w celu określenia, czy dany produkt stanowi wyrób akcyzowy, niezbędne jest jego prawidłowe zaklasyfikowanie. Przy dokonywaniu takiej klasyfikacji nie ma znaczenia nazwa handlowa czy też przeznaczenie danego wyrobu. Klasyfikacja towarów w CN podlega pewnym regułom zapewniającym jednolitą interpretację, co oznacza, że określony wyrób akcyzowy zawsze jest klasyfikowany do jednej i tej samej pozycji lub podpozycji z wyłączeniem innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Zatem do każdego wyrobu akcyzowego jest przypisany odpowiedni kod CN.

W świetle powyższego należy uznać, iż prawodawca krajowy, korzystając z unijnych instytucji prawnych w rozwoju gospodarczym, wpływa na zapewnienie stałości (niezmienności) klasyfikowania wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych według kodu CN. Dzięki takiemu rozwiązaniu we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej obowiązują jednakowe kody CN, co w konsekwencji pozwala na stosowanie „przybliżonych” stawek podatku akcyzowego na całym terytorium Unii.

Analizując przedmiotowe zagadnienie należy również zauważyć, że instrumentem rozwoju gospodarczego jest procedura zawieszenia poboru podatku akcyzowego, która stosowana jest przez przedsiębiorców podczas produkcji, magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych.

W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że instytucja zawieszenia poboru akcyzy charakteryzuje się tym, iż zobowiązanie podatkowe w stosunku do wyrobów akcyzowych, które są przedmiotem procedury zawieszenia poboru akcyzy, jeszcze nie powstaje. Mimo że spełnił się podatkowo-

²⁸ Lex nr 1223863.

prawny stan faktyczny powodujący powstanie obowiązku podatkowego z tytułu podatku akcyzowego, obowiązek podatkowy (nieskonkretyzowana powinność do zapłaty podatku) nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe (obowiązek zapłaty konkretnej kwoty akcyzy we wskazanym terminie)²⁹. Zastosowanie takiej wykładni ma walor stabilizacji prawnej podatnika, albowiem tak długo, jak wyroby akcyzowe objęte są procedurą zawieszenia poboru akcyzy, możliwe jest dokonywanie przez podatnika przemieszczania wyrobów akcyzowych bez konieczności zapłaty podatku akcyzowego. Tak więc w wyniku objęcia wyrobu akcyzowego procedurą zawieszenia poboru akcyzy przesunięty jest moment przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Z ekonomicznego punktu widzenia jest to procedura podatkowa bardzo korzystna dla przedsiębiorców zajmujących się handlem wyrobami akcyzowymi.

Stosując procedurę zawieszenia poboru podatku akcyzowego, przedsiębiorca zyskuje możliwość „przesunięcia” w czasie powstania obowiązku podatkowego. W konsekwencji ustawodawca wykorzystuje w niektórych przypadkach procedurę zawieszenia poboru podatku akcyzowego do opodatkowania wyrobów akcyzowych z marżą pośredników; tym samym wyroby akcyzowe są coraz droższe, czego skutkiem jest zwiększenie w sposób pośredni wpływów do budżetu państwa.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że za pomocą procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego ustawodawca zezwala przedsiębiorcom na odsunięcie w czasie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego. Podczas stosowania tej procedury wyroby akcyzowe lub samochody osobowe mogą zostać wyprodukowane, ulegać przetworzeniu, a nawet ulepszeniu bez obowiązku zapłaty należnego podatku akcyzowego, co zwiększa ich wartość, która wpływa na wysokość osiąganych wpływów do budżetu państwa.

²⁹ Wyrok TS z dnia 12 grudnia 2002 r., sygn. C-395/00 w sprawie *Distillerie Fratelli Cipriani SpA przeciw Ministero delle Finanze*, Lex nr 153599, ECR 2002/12/I-11877.

5. Wnioski

Podsumowując wyniki analizy przeprowadzonej w niniejszym opracowaniu należy stwierdzić, że w czasie długotrwałej ewolucji zmieniła się nie tylko forma opodatkowania, ale także sposób poboru podatku akcyzowego. Zakres przedmiotowy podatku akcyzowego był bardzo szeroki i obejmował wiele wyrobów, których opodatkowanie nie miało istotnego znaczenia fiskalnego. Podatek akcyzowy jest szczególnym rodzajem podatku pośredniego, który obciąża w sposób jednokrotny konsumpcję specyficznych, ściśle określonych towarów, nazywanymi wyrobami akcyzowymi.

Podatek ten został wprowadzony w celu finansowania wydatków publicznych, a wraz z rozwojem gospodarczym funkcja fiskalna podatków nabierała coraz większego znaczenia. Biorąc pod uwagę wydajność i wpływ do budżetu państwa, podatek akcyzowy stanowi 25% wszystkich dochodów budżetowych uzyskiwanych z podatków.

Analiza przeprowadzona w niniejszym opracowaniu wykazała również, że wysokie potrzeby finansowe budżetu państwa prowadzą do wzrostu obciążeń podatkowych, a w konsekwencji do nadmiernego fiskalizmu. Z kolei nadmierny fiskalizm może prowadzić do ograniczenia działalności gospodarczej lub ucieczki przedsiębiorców w szarą strefę. W skrajnych przypadkach nadmierne obciążenie podatkiem akcyzowym może wpływać na podjęcie decyzji o likwidacji działalności gospodarczej, czego skutkiem będzie całkowity zanik źródła podatku akcyzowego. W takim przypadku nadmierny fiskalizm prowadzi do ograniczenia funkcji fiskalnej podatku akcyzowego. W związku z tym ciągłe podnoszenie podatku akcyzowego w celu zwiększenia dochodów budżetowych jest z ekonomicznego punktu widzenia nieuzasadnione. Argumentem przemawiającym za tą tezą jest fakt, że stuprocentowe obciążenie podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych daje rezultaty zbliżone do braku źródła podatku akcyzowego – skarb państwa nie osiąga żadnych wpływów.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Czyżowicz W., *Elementy kalkulacyjne – środki taryfowe i pozataryfowe*, [w:] Czyżowicz W. (red.), *Prawo i postępowanie celne*, Warszawa 2001
2. Drozdek A., *Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*, Szczecin 2017
3. Gąbiński S., *Wykład nauki skarbowości*, Lwów 1902
4. Gotfryd B., Lengnich B., *Prawo pospolite Królestwa Polskiego*, „Redakcja Kwartalnika Naukowego”, 1836
5. Lasiński-Sulecki K., *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle torii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007
6. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016
7. Mączyński D., *O akcyzie w Polsce w latach 1918–1939*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2005, t. LVII, z. 1
8. Mosiej G., *Geneza i ewolucja polityki celnej w Polsce*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2001, nr 7
9. Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016
10. Rosiński R., *Fiskalne aspekty podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015, nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1
11. Terra B.J.M., *Excises*, [w:] Thuronyi V. (red.), *Tax Law Desing and Drafting*, vol. 1, International Monetary Fund 1996
12. Weralski M., *Kierunki i reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960

Źródła

1. Dekret z dnia 3 lutego 1947 o podatku obrotowym (Dz. U. Nr 52, poz. 413 z późn. zm.)
2. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
3. Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.)

4. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 864 z późn. zm.)
5. Rozporządzenie Rady nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z dn. 07.09.1987 r., s. 1)
6. Rozporządzenie Komisji (UE) nr 861/2010 z dnia 5 października 2010 r., zmieniające załącznik nr I do Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz wspólnej taryfy celnej (Dz. Urz. UE L 284 z 29.10.2008)
7. Dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L z 1992 r. Nr 316, s. 29)
8. Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U. UE L z 2003 r. Nr 283, s. 51)
9. Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.10.2009, s. 12 z późn. zm.)
10. Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. U. UE L z 2011 r. Nr 176, s. 24)
11. Wyrok ETS z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 55/79, Komisja przeciw Irlandii, Rec. 1980, s. 481, teza 8
12. Wyrok ETS z dnia 7 maja 1987 r. w sprawie C-193/85, Co-Frutta przeciwko Adiminstrazionedelle Finanze dello Stato, Rec. 1987, s. 2085
13. Wyrok TS z dnia 12 grudnia 2002 r., sygn. C-395/00 w sprawie Distillerie Fratelli Cipriani SpA przeciw Ministerodelle Finanze, Lex nr 153599, ECR 2002/12/I-11877
14. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 sierpnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 509/12Lex nr 1223863