

Bożena SOWA¹

PODATEK AKCYZOWY NA TLE INNYCH FORM OPODATKOWANIA KONSUMPCJI

Podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim nakładanym na niektóre wyroby konsumpcyjne, dlatego też określany jest jako podatek od spożycia. W porównaniu z podatkiem obrotowym podatek akcyzowy nakładany jest tylko na niektóre rodzaje towarów. Z tego względu stanowi on selektywny podatek obrotowy. Podstawowym jego celem jest ograniczenie konsumpcji tych dóbr ze względu na ich szkodliwość zdrowotną, bądź też wyczerpywanie się ich rezerw. Podatek akcyzowy, z reguły, zaliczany jest do kategorii podatków konsumpcyjnych stosowanych zarówno w państwach rozwijających się, jak i państwach o wysokim poziomie rozwoju gospodarczego. Występuje on obok podatków obrotowych lub podatków od wartości dodanej. Jako specjalny podatek konsumpcyjny jest w pełni przerzucany na konsumentów. Konstrukcja tego podatku – od 1993 roku – była wielokrotnie zmieniana, gdyż przyjęto metodę ewolucyjnego zbliżania polskich rozwiązań w zakresie akcyzy do standardów obowiązujących w państwach Unii Europejskiej.

Od dnia 1 maja 2004 r. Polska, stając się państwem członkowskim Unii Europejskiej, związana jest normami prawa wspólnotowego, które dotyczą między innymi także problematyki opodatkowania podatkiem akcyzowym. W tym zakresie pierwsze konkretne działania rozpoczęły się wraz z podpisaniem 16 grudnia 1991 roku Układu Europejskiego. Dokument ten zobowiązał polskie władze do podjęcia również wszelkich działań mających na celu zapewnienie zgodności naszego ustawodawstwa z przepisami wspólnotowymi. Wprowadzenie przepisów regulujących opodatkowanie akcyzami na poziomie Wspólnoty Europejskiej uwydatniło różnice między podatkiem akcyzowym, a innymi formami opodatkowania konsumpcji. Aktualny stan prawodawstwa wspólnotowego wyklucza jednorodne pojmowanie cel i akcyz. Celem niniejszej publikacji jest ukazanie pozycji podatku akcyzowego na tle innych form opodatkowania konsumpcji, a zwłaszcza w odniesieniu do podatku obrotowego jakim jest podatek VAT.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, formy opodatkowania, podstawa opodatkowania.

1. WPROWADZENIE

Integracja europejska umożliwia rozwój wielu krajów, zarówno jej członków jak i państw kandydujących. Jednak, aby stać się kandydatem do akcesji, a następnie członkiem Unii Europejskiej trzeba spełnić szereg niezbędnych wymagań. Polska chcąc uzyskać prawo do udziału w strukturach Wspólnoty musiała wprowadzić wiele zmian do krajowego systemu. Część z nich była niezbędna przed akcesją, a niektóre mogły zostać zrealizowane później. Dostosowanie przepisów podatkowych wydaje się najważniejszą kwestią wszystkich tych zmian, ponieważ podatki są głównym źródłem dochodów każdego kraju i to dzięki nim możliwe jest jego funkcjonowanie.

¹ Dr Bożena Sowa, Uniwersytet Rzeszowski, Wydział Ekonomii, Zakład Finansów, ul. M. Œwiklińskiej 2, 35-601 Rzeszów, tel. (17) 872 16 12.

Z dniem 1 maja 2004 r. Polska stała się państwem członkowskim Unii Europejskiej. Od tego dnia jest związana normami prawa wspólnotowego, które dotyczą między innymi problematyki opodatkowania podatkiem akcyzowym. W tym zakresie pierwsze konkretne działania rozpoczęły się wraz z podpisaniem 16 grudnia 1991 roku Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi. Dokument ten zobowiązał polskie władze, między innymi, do podjęcia wszelkich działań mających na celu zapewnienie zgodności naszego ustawodawstwa z przepisami wspólnotowymi. Opodatkowanie podatkiem akcyzowym uzależnione jest zarówno od natury produktów, jak również ich przeznaczenia. Jeśli przeznaczenie jest inne niż konsumpcyjne – w wielu przypadkach – prowadzi do wyłączenia danego wyrobu z zakresu opodatkowania akcyzą. Integracja europejska umożliwia rozwój wielu krajów, zarówno jej członków jak i państw kandydujących. Jednak, aby stać się kandydatem do akcesji, a następnie członkiem Unii Europejskiej trzeba spełnić szereg niezbędnych wymagań.

Celem niniejszej publikacji jest ukazanie pozycji podatku akcyzowego na tle innych form opodatkowania konsumpcji, a zwłaszcza w odniesieniu do podatku obrotowego jakim jest podatek VAT.

2. PODATNIK AKCYZOWY

Podatnikiem podatku akcyzowego jest osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności objętych akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot:²

- nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy,
- będący nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od energii nie zapłacono akcyzy we właściwej wysokości i nie można ustalić podmiotu dokonującego sprzedaży,
- u którego powstają ubytki wyrobów akcyzowych,
- będący przedstawicielem podatkowym,
- będący zarejestrowanym handlowcem, z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego na rzecz osoby trzeciej.

Podatnikiem jest także podmiot niebędący importerem, jeżeli ciąży na nim obowiązek zapłaty cła³. Definicję podatnika akcyzowego umieszczono w rozdziale 2 działu II ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴ - *Podatnik akcyzy*. W myśl powyższego artykułu, podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot:⁵

² Art. 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 108, poz. 626, z późn. zm.).

³ R. Wolański, *Istota podatku [w:] System podatkowy w Polsce*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, s. 166.

⁴ Zwana dalej – ustawą o podatku akcyzowym.

⁵ Art. 13 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.

- 1) nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony;
- 2) będący 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;
- 3) u którego powstają ubytki wyrobów akcyzowych lub doszło do całkowitego zniszczenia wyrobów akcyzowych, również gdy nie jest właścicielem tych wyrobów akcyzowych;
- 4) będący przedstawicielem podatkowym;
- 5) będący zarejestrowanym odbiorcą, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca – z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu;
- 6) będący zarejestrowanym wysyłającym, jeżeli wysyła z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe z miejsca importu.

Podatnikiem jest również podmiot niebędący importerem, jeżeli ciąży na nim obowiązek uiszczenia cła⁶.

Podatnikiem – z tytułu wyprowadzenia ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy – jest podmiot będący właścicielem tych wyrobów, który uzyskał od właściwego naczelnika urzędu celnego zezwolenie, na wyprowadzanie wyrobów akcyzowych z cudzego składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy⁷. Jeśli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podatnikach, zapłata akcyzy związana z tymi wyrobami przez jednego z tych podatników powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego pozostałych podatników⁸. Ponadto, podatek, który zaprzestał wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu jest obowiązany – w terminie 7 dni – złożyć zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania tych czynności naczelnikowi urzędu celnego, który dokonał rejestracji. Zgłoszenie to stanowi podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru podatników⁹. Jeśli nie zostanie zgłoszony fakt zaprzestania takiej działalności, wówczas naczelnik urzędu celnego, który dokonał rejestracji, z urzędu wykreśla podatnika z rejestru¹⁰ i powiadamia go o tym fakcie¹¹.

Podatnikiem – w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego od podmiotu zagranicznego niemającego siedziby, miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju – jest podmiot reprezentujący, wyznaczony przez podmiot zagraniczny¹².

⁶ Art. 13 ust. 2 ww. ustawy.

⁷ E. Ciechanowska (red.), *Jakie zmiany wprowadziła nowa ustawa o podatku akcyzowym*, e-Poradnik Gazety Prawnej, Warszawa 2009, s. 10.

⁸ Art. 13 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym.

⁹ Art. 19 ust.1 ww. ustawy.

¹⁰ Art. 19 ust.4 ustawy o podatku akcyzowym.

¹¹ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2008, s. 587.

¹² Art. 13 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym.

Przedsiębiorcy, którzy będą podatnikami akcyzy, muszą zarejestrować się dla potrzeb tego podatku. Co do zasady, podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest zobowiązany, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu celnego¹³. Gdy podatek złoży zgłoszenie rejestracyjne, reszty czynności dopełnia urząd celny. Właściwy naczelnik urzędu celnego – bez zbędnej zwłoki – nie później niż w ciągu 7 dni od dnia przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego, pisemnie potwierdza jego przyjęcie¹⁴. Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym ulegną zmianie, podatek jest zobowiązany zgłosić zmianę właściwemu naczelnikowi urzędu celnego w terminie 7 dni licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana¹⁵. W przypadku zmiany zerowej stawki akcyzy na inną stawkę akcyzy zgłoszenie rejestracyjne składa się w terminie 14 dni od dnia zmiany stawki¹⁶.

Przedsiębiorca musi też dokonać pewnych czynności, jeśli przestanie prowadzić działalność opodatkowaną akcyzą¹⁷. Jeżeli podmiot zaprzestał wykonywania tych czynności, jest zobowiązany w terminie 7 dni złożyć zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania tych czynności właściwemu naczelnikowi urzędu celnego¹⁸.

Deklaracje składane są w urzędzie celnym za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy¹⁹. Obowiązek ten nie dotyczy podatników w przypadku dokonywanego przez nich importu. Wymiar podatku oparty jest o metodę samoobliczenia i w związku z tym obowiązkiem podatnika jest obliczenie i zapłata akcyzy za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwej izby celnej²⁰. W przypadku wyrobów akcyzowych zharmonizowanych podatek jest zobowiązany do obliczenia i zapłaty akcyzy wstępnie za okresy dzienne, jednak nie później niż 25. dnia po dniu, w którym powstał obowiązek akcyzowy²¹.

3. ZAKRES PRZEDMIOTOWY I PODMIOTOWY OPODATKOWANIA PODATKIEM AKCYZOWYM

Podatek akcyzowy, powszechnie określany jako akcyza, jest podatkiem nakładanym na konsumpcję określonych produktów uznawanych przez ustawodawcę danego państwa za wyroby akcyzowe.

¹³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 7. wydanie, C.H.Beck, Warszawa 2012, s. 574.

¹⁴ Art. 16 ust. 3 ww. ustawy

¹⁵ Art. 16 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym.

¹⁶ Art. 16 ust. 6 ww. ustawy.

¹⁷ Warto pokreślić, iż obciążenia podatkowe są jednym z elementów znaczący sposób obciążających działalność przedsiębiorstw i są odnoszone do zagrożeń związanych z ich działalnością. Więcej na temat ryzyka działalności przedsiębiorstwa [w:] *Эффективное управление предприятием и регионом*, Сборник научных статей, Гродненский государственный университет им. Янки Купалы, Гродно, 2011, s. 233 – 239.

¹⁸ E. Ciechanowska, *Jakie zmiany...*, op. cit., s. 9-11.

¹⁹ Art. 21 ust. 1 pkt ustawy o podatku akcyzowym.

²⁰ Art., 21 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym.

²¹ Z. Ofiarski, *Prawo...*, op. cit., s. 587.

3.1. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym

Podatek akcyzowy jest podatkiem od obrotu profesjonalnego. Ze względu na jednofazowy charakter opodatkowania przedmiot akcyzy należy rozpatrywać z punktu widzenia zarówno statusu towaru – czy jest to wyrób akcyzowy, jak i faz obrotu. Zdarzenia prawne związane z wyrobem akcyzowym opodatkowane są jedynie wówczas, jeśli występują w określonej fazie wewnątrz krajowego obrotu towarowego lub wymiany w handlu zagranicznym²².

Zakres przedmiotowy akcyzy obejmuje siedem zasadniczych zjawisk, w większości polegających na dokonaniu czynności z udziałem wyrobów akcyzowych. Podstawową czynnością cywilnoprawną podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym jest sprzedaż wyrobów akcyzowych. W ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²³, umowa sprzedaży została uregulowana w art. 535-602. Zgodnie z art. 535 K.c. przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący przyjmuje na siebie zobowiązanie do odebrania rzeczy i zapłacenia sprzedawcy ceny. Sprzedaż będzie stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym w sytuacji, gdy sprzedawaną rzeczą jest wyrób akcyzowy, sprzedawca – podatnikiem podatku akcyzowego i spełnione są pozostałe warunki wymagane do powstania obowiązku podatkowego²⁴. Należy również pamiętać, że „sprzedaż wyrobów akcyzowych” jest pojęciem szerszym i obejmuje również umowy takie jak zamiana, darowizna, umowa o dzieło.

Akcyzie podlega produkcja wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Są to enumeratywnie wyliczone – w załączniku do ustawy – paliwa silnikowe, oleje opałowe, gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Wykaz ten uwzględnia standardy wspólnotowe. Produkcja innych wyrobów niż zharmonizowane nie stanowi przedmiotu podatku²⁵.

Przedmiotem akcyzy jest wyprowadzenie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego. Składy podatkowe są to miejsca określone w zezwoleniu naczelnika urzędu celnego i są objęte szczególnym nadzorem podatkowym. Składy podatkowe są wykorzystywane do składowania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, poddawanych procesom gospodarczym na warunkach określonych w zezwoleniu. Pobór akcyzy jest zawieszony wobec takich wyrobów, aż do ich wyprowadzenia ze składu podatkowego²⁶.

Przedmiotem akcyzy są również różne formy wymiany wyrobów akcyzowych w handlu z krajami trzecimi. Obecnie pojęcie importu ogranicza się jedynie do przywozu wyrobów akcyzowych do kraju z terytorium państw, które nie należą do Wspólnoty Europejskiej. Eksport zaś oznacza potwierdzony fakt wywozu wyrobów akcyzowych z Polski poza wspólnotowy obszar celny²⁷.

Ustawodawca, określając przedmiot opodatkowania w podatku akcyzowym, wprowadził do zakresu przedmiotu opodatkowania tym podatkiem także pewne szczególne stany faktyczne i prawne. Jednym ze szczególnych przedmiotów opodatkowania podatkiem akcyzowym są nadmierne ubytki i zawinione niedobory powstające w wyrobach akcyzo-

²² A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*, [w:] *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa* pod red. W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz – Lublin 2005, s. 279.

²³ Dz. U. z 1964 r., nr 16, poz. 93, ze zm.

²⁴ T. Sławińska, *Przedmiot opodatkowania w podatku akcyzowym*, *STUDIA IURIDICA XL/2002*, s. 154-155.

²⁵ A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*,...op. cit., s. 279.

²⁶ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, 2. wydanie, C.H.Beck, Warszawa 2012, s. 233.

²⁷ Art. 1 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o podatku akcyzowym.

wych. Są one przedmiotem opodatkowania, ale tylko wtedy, gdy spełnione są kumulatywnie, poza podstawowymi warunkami koniecznymi do powstania obowiązku podatkowego, dwie dodatkowe przesłanki wskazane w tym przepisie²⁸.

Nadmierne ubytki i zawinione niedobory, aby podlegać opodatkowaniu, muszą powstawać w następujących wyrobach akcyzowych: wyrobach przemysłu spirytusowego i drożdżowego, z wyłączeniem drożdży, wyrobach winiarskich, piwie oraz wyrobach tytoniowych. Drugim z niezbędnych warunków potrzebnych do powstania obowiązku podatkowego, związanego z nadmiernymi ubytkami i zawinionymi niedoborami, jest ich powstanie w toku jednej z następujących czynności: w czasie produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia lub przewozu jednego z wyrobów akcyzowych, podlegającego zaliczeniu do którejś z czterech grup wcześniej wymienionych²⁹. Wyjątkowo akcyzie podlega nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych przez podatnika. Opodatkowanie nabycia lub posiadania takich wyrobów, zamiast ich sprzedaży, jest uwarunkowane niezapłaceniem należnego podatku akcyzowego³⁰.

Za wyroby akcyzowe są uznawane takie wyroby, które szczegółowo wyliczone są w zamkniętym katalogu (w formie załącznika do ustawy o podatku akcyzowym). Towary objęte akcyzą można zasadniczo podzielić na sześć grup:³¹

- towary luksusowe, np. samochody,
- tzw. wyroby monopolowe, np. wyroby tytoniowe, spirytusowe,
- paliwa, np. benzyna, paliwo gazowe, gaz w butlach,
- opakowania z tworzyw sztucznych,
- energia elektryczna,
- pozostałe wyroby akcyzowe.

Innym podziałem – istotniejszym z punktu widzenia normatywnego – jest podział wyrobów akcyzowych na zharmonizowane i niezharmonizowane. Wynika to z faktu, iż przedmiot podatku akcyzowego jest określany przez odwołanie się do pojęcia zharmonizowane wyroby akcyzowe. W poszczególnych krajach członkowskich Unii Europejskiej katalog wyrobów akcyzowych jest dość zróżnicowany. Wspólną cechą systemów podatkowych jest zamknięta i wyczerpująca lista przedmiotów objętych akcyzą³².

3.2. Zakres podmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym

Podatnikiem podatku akcyzowego są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące czynności opodatkowanych lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegających opodatkowaniu³³. Oznacza to, że podatnikami są:³⁴

- producenci,
- sprzedawcy,

²⁸ T. Sławińska, *Przedmiot opodatkowania...*, op. cit., s. 158.

²⁹ M. Kałka, U. Kieniewicz, *Podatek akcyzowy, Komentarz 2011*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011, s. 51.

³⁰ A. Gorgol, *Podatek akcyzowy...*, op. cit., s. 281.

³¹ M. Kałka, U. Kieniewicz, *Podatek akcyzowy, Komentarz 2011...* op. cit., s. 41 -57.

³² Tamże.

³³ Art. 13 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.

³⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawa podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 617.

- wprowadzający wyroby akcyzowe do składu podatkowego,
- wyprowadzający poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy ze składu podatkowego wyroby akcyzowe niebędące własnością prowadzącego taki skład,
- importerzy i inne podmioty obowiązane do zapłacenia cła,
- przedstawiciele podatkowi,
- podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego, w tym również zarejestrowani handlowcy dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego na rzecz osób trzecich.

Akcyza jest podatkiem pośrednim. Charakterystyczne dla tego typu podatków jest zaplanowane, zgodne z ustawą podatkową, i pożądane wyodrębnienie podatnika formalnego i rzeczywistego³⁵. Podmiotowy zakres podatku akcyzowego obejmuje zarówno podatników formalnych, jak i rzeczywistych. Podatnikiem formalnym są podmioty obowiązane do dokonywania rozliczeń podatkowych z właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego. Natomiast podatnikiem rzeczywistym jest konsument, który nabywa wyrób akcyzowy na własne potrzeby³⁶.

3.3. Zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe

Zwolnienia przedmiotowe mogą być całkowite lub częściowe. Są one związane ze zniesieniem obowiązku zapłaty akcyzy, ograniczeniem kwoty podatku do zapłaty lub zwrotem uiszczonej uprzednio kwoty podatku³⁷.

Obligatoryjne zwolnienia ustawowe odnoszą się do:³⁸

- eksportu wyrobów akcyzowych,
- wytwarzania na własne potrzeby osoby fizycznej piwa, wina, napojów fermentowanych,
- wytwarzanie energii ze źródeł odnawialnych.

Ponadto zwolnione obligatoryjnie z akcyzy są paliwa i oleje opałowe wraz z dodatkami i domieszkami. Zwolnienie obligatoryjne ma charakter warunkowy, ponieważ objęte nim wyroby akcyzowe muszą być użyte na inne cele niż opałowe lub paliwowe³⁹.

Zwolnienia obligatoryjne obejmują także ubytki wyrobów akcyzowych, które powstały wskutek zdarzeń losowych lub siły wyższej. Zwolnieniem objęte jest wewnątrzwspólnotowe nabycie np. paliw silnikowych przewożonych w standardowych zbiornikach.

W zakresie importu wyrobów akcyzowych obligatoryjne zwolnienie dotyczy paliw i smarów przewożonych w standardowych zbiornikach oraz niewielkich ilości wyrobów tytoniowych przewożonych w bagażu osobistym⁴⁰.

Pozaustawowe zwolnienia przedmiotowe określa Minister Finansów, biorąc pod uwagę kryteria zawarte w delegacji ustawowej:⁴¹

- rodzaj prowadzonej działalności,
- specyfikę obrotu wyrobami akcyzowymi,
- przeznaczenie wyrobów akcyzowych,

³⁵ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*,...op. cit., s. 219-220.

³⁶ Art. 31 i 32 ustawy o podatku akcyzowym oraz A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*,..., op. cit., s. 277.

³⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki*...,op. cit., s. 616.

³⁸ A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*,...op. cit., s. 282.

³⁹ Tamże.

⁴⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki*..., op. cit., s. 616-617.

⁴¹ Art.43 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym.

– przepisy prawa wspólnotowego.

Zwolnienia takie mogą mieć charakter warunkowy lub bezwarunkowy.

Zwolnienia przedmiotowe są także stosowane w wykonywaniu umów międzynarodowych lub prawa wspólnotowego. Rozszerzenie ich ustawowego katalogu może być uzasadnione względami ochrony środowiska, bezpieczeństwem publicznym i obronnością państwa⁴².

Zwolnienia podmiotowe z podatku akcyzowego mają charakter wyjątkowy. Stosowane są zarówno na podstawie prawa wspólnotowego, jak i przepisów wykonawczych prawa wewnętrznego⁴³.

Zwalnia się od akcyzy, jeśli wynika to z porozumień międzynarodowych lub zasady wzajemności:⁴⁴

- instytucje Wspólnot Europejskich,
- organizacje międzynarodowe,
- przedstawicielstwa dyplomatyczne i urzędy konsularne,
- personel dyplomatyczny i konsularny tych przedstawicielstw i urzędów,
- siły zbrojne państw NATO,
- siły zbrojne uczestniczące w Partnerstwie dla Pokoju⁴⁵,
- Kwaterę Główną Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego⁴⁶.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało konieczność dostosowania krajowych przepisów w zakresie podatku akcyzowego do unijnych reguł dotyczących wspólnego traktowania określonych grup towarów we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej⁴⁷. Wspólnotową akcyzą są objęte grupy produktów: oleje mineralne, produkty energetyczne, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Wspólne traktowanie oznacza objęcie tych towarów podatkiem akcyzowym we wszystkich krajach Unii Europejskiej, określenie minimalnych stawek akcyzy na te produkty, oraz przyjęcie reguł związanych z warunkami produkcji, przechowywaniem i przemieszczaniem tych towarów⁴⁸.

Polskie przepisy określiły bardzo szeroki katalog produktów podlegających akcyzie. Oprócz trzech grup towarów zwanych w przepisach „produktami akcyzowymi zharmonizowanymi”, podatkiem tym objęte są w Polsce również inne wyroby jak np., samochody osobowe⁴⁹, określane jako „produktu akcyzowe niezharmonizowane”⁵⁰.

⁴² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*,... op. cit., s. 569.

⁴³ A. Gorgol, *Podatek akcyzowy*,... op. cit., s. 278.

⁴⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki*,... op. cit., s. 617.

⁴⁵ Partnerstwo dla Pokoju, PdP (*Partnership for Peace, PfP*) - program współpracy państw Paktu Północnoatlantyckiego z państwami OBWE spoza NATO, koncepcja zainicjowana w 1993 przez Stany Zjednoczone. Ostateczna decyzja w tej sprawie zapadła na szczycie NATO w 1994.

⁴⁶ Wielonarodowy Korpus Północno-Wschodni (*Multinational Corps Northeast - MNC NE*) - międzynarodowy wyższy związek taktyczny Organizacji Paktu Północnoatlantyckiego, składający się z formacji stacjonujących na terenie Danii, Niemiec i Polski.

⁴⁷ L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, WSHiP w Warszawie, Warszawa 2007, s. 175-182.

⁴⁸ B. Sowa, *Zakres dostosowania polskich podatków pośrednich do prawa UE ze szczególnym uwzględnieniem podatku akcyzowego*, [w:] Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej nr 226, Rzeszów 2006, s. 295-297.

⁴⁹ Zasady opodatkowania samochodów osobowych określa art. 100 ustawy o podatku akcyzowym.

Nowe przepisy dotyczące wyrobów niezharmonizowanych nie wprowadziły radykalnych zmian odnośnie opodatkowania akcyzą w stosunku do wcześniej obowiązujących regulacji w tym zakresie⁵¹. Nowością są natomiast przepisy dotyczące nabyć i dostaw wewnątrzspółnotowych. Z kolei w przypadku olejów mineralnych, alkoholi oraz produktów tytoniowych nastąpiła modyfikacja przepisów, w stosunku do sytuacji przed 1 maja 2004 r. wynikająca z przyjęcia unijnych zasad⁵². Wszystkie zasady i pojęcia obowiązujące w Polsce ujęte są w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁵³ oraz w ustawie z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁵⁴.

W związku ze zmianą ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, wprowadzoną ustawą z dnia 22 lipca 2010 r., dokonano zmiany w 20 rozporządzeniach wykonawczych, które – w większości – weszły w życie dnia 1 września 2010 r. Część z nich wynika z przyczyn legislacyjnych i jest spowodowana zmianą podstawy prawnej do wydania rozporządzenia, a część z konieczności dostosowania terminologii używanej w ustawie o podatku akcyzowym i zastąpieniem pojęcia *zarejestrowanego handlowca* pojęciem *zarejestrowanego odbiorcy*⁵⁵. Jednak niektóre rozporządzenia zawierają szereg zmian merytorycznych mających istotne znaczenie dla przebiegu procesów w tym obszarze.

4. CECHY PODATKU AKCYZOWEGO

Podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim, nakładanym na wytwórcę lub sprzedawcę, ale dalej przierzucany jest na konsumenta, gdyż stanowi element ceny wyrobu akcyzowego – wkalkulowany w jego cenę. Faktycznym podmiotem ponoszącym koszt opodatkowania akcyzą jest konsument, a nie podmiot, który jest formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłacenia podatku akcyzowego na rzecz organów podatkowych (producent, importer)⁵⁶.

Akcyza jest podatkiem selektywnym, nakładanym na wybrane wyroby akcyzowe⁵⁷. W Polsce przez długi okres przybierał formę pośrednią w ten sposób, iż opodatkowaniu akcyzą podlegały nie tylko produkty uznane powszechnie za wyroby akcyzowe, tj. wyroby alkoholowe, napoje alkoholowe, paliwa oraz wyroby tytoniowe, lecz również inne

⁵⁰ S. Zamkowska, A. Mężyk, *Obciążenia finansowe przedsiębiorstw transportu drogowego w Polsce w aspekcie wspólnego rynku UE* [w:] *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, pod red. S.I. Bukowskiego, M. Pypecia, Politechnika Radomska, Radom 2007, s. 219-220.

⁵¹ Pojęcie „nowe przepisy” dotyczy ustaw i nowelizacji wprowadzonych do polskiego prawodawstwa po 1 maja 2004 roku, po wstąpieniu polski do struktur Unii Europejskiej.

⁵² *Nowe przepisy dotyczące podatku akcyzowego i ich wpływ na działalność gospodarczą*, Taxnewsletter Miesięczny Biuletyn Podatkowy KPMG Polska, lipiec 2004, s. 1-2.

⁵³ Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.

⁵⁴ Dz. U. z 2010 r. Nr 151, poz. 1013.

⁵⁵ Zarejestrowany odbiorca – podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzspółnotowe albo na jednorazowe nabywanie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zwane dalej odpowiednio „zezwoleniem na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca” albo „zezwoleniem na jednorazowe nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca”(art. 2 ust.1 pkt 13 ustawy o podatku akcyzowym).

⁵⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*,...op. cit., s. 566-567.

⁵⁷ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*,...op. cit., s. 219-220.

produkty, które nie są zazwyczaj opodatkowane w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej: kosmetyki, samochody osobowe, sprzęt audio – wideo. Obecnie takie produkty jak: kosmetyki, czy sprzęt audio – wideo nie są opodatkowane akcyzą, natomiast w dalszym ciągu objęte są akcyzą samochody osobowe⁵⁸.

Akcyza jest podatkiem jednofazowym, tzn. pobierany na jednym szczeblu obrotu. Jest ona formą opodatkowania importu wyrobów akcyzowych. W rezultacie, gdy akcyza zostanie pobrana w prawidłowej wysokości na etapie konsumpcji (wydania do obrotu), dalsze szczeble obrotu danym wyrobem akcyzowym nie podlegają już opodatkowaniu podatkiem akcyzowym⁵⁹.

Akcyza posiada charakter cenotwórczy. Oznacza to, w kalkulowanie podatku akcyzowego w cenę wyrobu akcyzowego, umożliwia przeniesienie jego ciężaru z podatnika formalnego na konsumenta. Powyższa cecha również świadczy o jej pośrednim charakterze⁶⁰.

5. PODATEK AKCYZOWY JAKO JEDNA Z FORM OPODATKOWANIA KONSUMPCJI

Akcyzy stanowią jedną ze stosowanych obecnie form opodatkowania konsumpcji. Mimo, iż liczne i zróżnicowane są sposoby klasyfikowania podatków opracowane przez naukowców w przeszłości, prawie wszyscy z nich zgadzają się co do istnienia podatków konsumpcyjnych⁶¹.

5.1. Podatek akcyzowy, a monopole skarbowe

Monopol skarbowy, zwany inaczej fiskalnym, jest obok podatku akcyzowego podstawowym sposobem opodatkowania konsumpcji. Często pozostawał on dziedzictwem wyrobów takich jak np. sól, tytoń. Jest to monopol prawny, wprowadzony w celu pomnożenia dochodów skarbu państwa⁶².

Monopol oznacza przewagę jakiejś jednostki lub grupy jednostek w dostarczaniu określonej kategorii dóbr, co pozwala tym podmiotom na wywieranie decydującego wpływu na wielkość produkcji, jej rodzaj oraz ceny oferowanych na rynku dóbr⁶³. Monopol może być składnikiem regulacji prawnych lub wynikiem ukształtowania rynku w następstwie działania procesów ekonomicznych.

Podstawową cechą monopolu fiskalnego jest to, iż jest on zagwarantowany przez przepisy prawne, a nie jest monopolem faktycznym czy ekonomicznym⁶⁴. Należy pamiętać, że istnienie monopolu wywołuje pewne skutki ekonomiczne w postaci zagrożenia ograniczenia konsumpcji. W interesie związku publicznoprawnego nie należy jednak zupełnie wyeliminować konsumpcji; musi on jednak kształtować ceny na takim poziomie,

⁵⁸ Art. 8 ustawy o podatku akcyzowym.

⁵⁹ W. Wójtowicz, *Podatki państwowe [w:] Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wojtowicz (red.), Wolters Kluwer Polska- Lex, Warszawa 2011, s. 234.

⁶⁰ W. Maruchin, *System podatkowy*, Wizja Press & IT, Warszawa 2011, s.58-59.

⁶¹ K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym*, Adam Marszałek, Toruń 2007, s. 18.

⁶² PWN Biznes, www.bznes.pwn.pl (stan na dzień 28.10.2012 r.).

⁶³ T. Orłowski, *Nowy Leksykon Ekonomiczny*, Oficyna Wydawnicza Graf-Punkt, Warszawa 1998, s. 31.

⁶⁴ PWN Biznes, www.bznes.pwn.pl (stan na dzień 28.10.2012 r.).

aby zapewnić zbyt wytwarzanym produktom⁶⁵. Nadrzędnym celem monopolu skarbowego jest zwiększenie dochodów budżetowych. Istnieją również cele uboczne, ale skuteczność funkcjonowania monopolu ocenia się przez pryzmat osiąganych przez niego efektów finansowych.

Cena, w przypadku monopolu skarbowego, kształtowana jest na takim poziomie, aby dochód z monopolu zawierał zysk przedsiębiorcy oraz opodatkowanie. Opiera się to na przekonaniu, że niektórzy konsumenci są skłonni zapłacić za dany towar cenę wyższą niż ta, która wynika z wolnej konkurencji. W ten sposób związek publicznoprawny może zwiększyć swoje zyski ograniczając podaż przy jednoczesnym podniesieniu cen⁶⁶.

Podobny efekt można uzyskać dzięki zwiększeniu akcyzy na określony artykuł. Wybór formy pozostaje w gestii państwa lub innego związku publicznoprawnego. W literaturze wskazuje się, że podstawowe korzyści wypływające z ustanowienia monopolu to ograniczenie możliwości oszustw podatkowych, do których skłaniają wysokie stawki akcyz oraz wywoływanie pożądanych skutków społecznych przez ograniczenie podaży (np. zmniejszenie spożycia alkoholu lub tytoniu). W Polsce w 20-leciu międzywojennym istniały monopole takie jak: spirytusowy, tytoniowy, zapalczany, solny i prochu strzelniczego⁶⁷.

W literaturze przyjmuje się, że różnica między akcyzą, a monopolem sprowadza się jedynie do formy i techniki podstawowej. Pomiędzy akcyzą, a monopolem nie ma natomiast różnicy ekonomicznej. Niekiedy, jako wyróżnik tych dwóch form opodatkowania, podaje się rodzaj artykułów. Przykładem mogą być regulacje przyjęte w Polsce w okresie międzywojennym, gdy akcyzy dotyczyły - przede wszystkim - artykułów żywnościowych, np. cukier, drożdże, a monopol obejmował np. wyroby spirytusowe, tytoń, zapalaki. Należy jednak zauważyć, że wybór formy opodatkowania zależy wyłącznie od decyzji państwa, który może objąć dowolny artykuł albo podatkiem akcyzowym albo monopolem skarbowym⁶⁸.

W okresie międzywojennym charakterystyczne było zwiększenie dochodów uzyskiwanych z monopolii kosztem dochodów pochodzących z akcyz. W latach 1922-1927 dochody budżetowe z monopolii wzrosły z 11% do 33,5%. Co więcej, wskazuje się, iż akcyza dotyczy - w pierwszej kolejności - tych artykułów, których produkcja jest skonkretyzowana, co umożliwia skuteczne stosowanie nadzoru podatkowego⁶⁹.

Pomiędzy tymi dwoma formami dochodów budżetowych istniał jednak silny związek. Oba te źródła wpływów miały charakter uzupełniający, co można zobrazować na przykładzie akcyzy od piwa i wina, która łączyła się z monopolem spirytusowym lub akcyzy od zapalniczek ze złota i srebra związanej z monopolem zapalczanym⁷⁰.

Celem akcyzy i monopolu skarbowego jest zapewnienie dochodów podatkowych poprzez opodatkowanie szeroko rozumianej konsumpcji. Jak wskazane wcześniej różnice tych dwóch form pobierania wpływów sprowadza się, przede wszystkim, do formy i tech-

⁶⁵ D. Mączyński, *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim: komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 112.

⁶⁶ Tamże.

⁶⁷ D. Mączyński, *Podatek akcyzowy...* op. cit., s. 113.

⁶⁸ Tamże.

⁶⁹ J. Jaśkiewicz, *Podatki konsumpcyjne, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, T. III, Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 401.

⁷⁰ Z. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, *Ekonomista* nr 4-6 z 1963 r., s. 132.

niki podatkowej. Ustawodawca może więc przy opodatkowaniu konsumpcji wybierać między monopolem skarbowym, a akcyzą.

Największych zagrożeń upatrywał z kolei w niedostosowaniu administracji państwowej do prowadzenia działalności gospodarczej, niszczeniu rozwiniętych już gałęzi przemysłu, a także w problemach finansowych związanych z wykupem prywatnych przedsiębiorstw w przypadku powoływania do życia nowych monopolii. Konkludując przyznał, że obciążenie konsumpcji w formie monopolii skarbowych powinno mieć charakter wyjątkowy, ze względu na zaangażowanie administracji państwowej w gospodarkę i występować jedynie wówczas, gdy założonego celu fiskalnego (rzadziej społecznego czy ekonomicznego) nie da się osiągnąć przy wykorzystaniu podatku akcyzowego⁷¹.

5.2. Podatek akcyzowy, a cła fiskalne

Formą opodatkowania konsumpcji są również cła fiskalne. R. Rybarski⁷² wskazuje, iż cła wprowadza się, aby osiągnąć określone skutki ekonomiczne lub w celu pomnożenia wpływów budżetowych. Pierwsze z nich, tzw. cła ekonomiczne są narzędziem polityki gospodarczej państwa. Dochód, który przynoszą nie jest ich zasadniczym celem. Dzięki cłom można zwiększyć ceny krajowych produktów i w ten sposób poprawić rentowność i rozwój określonych branż gospodarki.

Cła ekonomiczne mogą również przybrać formę ceł prohibicyjnych, które osłabiają konkurencyjność importowanych towarów wobec produktów krajowych i nie przynoszą żadnych korzyści finansowych. Najczęściej jednak cła ekonomiczne mają określone znaczenie fiskalne i rezygnacja z nich, chociażby z tego powodu, jest kłopotliwa⁷³.

Podstawowym celem ceł fiskalnych jest przynoszenie wpływów budżetowych. Są one nakładane na produkty, które – z różnych powodów – nigdy nie będą wytwarzane w kraju. Typowym przykładem są cła nakładane na owoce egzotyczne. Obciążenie cłami tych artykułów zawiera cechy opodatkowania konsumpcji luksusowej, ale przy okazji można wywołać korzystne skutki ekonomiczne, jak np. poprawa bilansu płatniczego w związku z ograniczeniem wielkości popytu na importowane towary. Można więc przyjąć, że cła fiskalne są podatkami konsumpcyjnymi a fakt, że są pobierane w formie cła nie zmienia ich charakteru. Opodatkowanie na granicy jest wygodne dla państwa, gdyż może ono skorzystać z istniejącego już aparatu celnego wykorzystywanego również do poboru podatku akcyzowego od importu towarów⁷⁴.

5.3. Pozostałe rodzaje przychodów podatkowych

Podatek obrotowy, przyjmujący współcześnie zazwyczaj formę podatku od wartości dodanej, jest istotnym elementem systemu podatkowego wielu państw. Ze względu na zaawansowany proces harmonizacji rozwiązania prawne dotyczące tego podatku są do siebie zbliżone we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej⁷⁵.

⁷¹ D. Mączyński, *Podatek akcyzowy...* op. cit., s. 113.

⁷² K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy...* op. cit., s. 20-21.

⁷³ *Budżet państwa i prawo budżetowe (ujęcie prawno-historyczne)*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Opinii Prawnych, Raport nr 182, listopad 2000, s.4 [za:] R. Rybacki, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 323-325.

⁷⁴ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 147-148.

⁷⁵ W. Maruchin, *System podatkowy...* op. cit., s. 31-32.

Opodatkowanie konsumpcji za pomocą podatku VAT ma na ogół ogromne znaczenie fiskalne. Dla przykładu prognozowane dochody budżetowe z tytułu podatku od towarów i usług w Polsce w roku 2010 wyniosły ok. 106 mld złotych, co stanowiło niemal 50% ogółu dochodów budżetowych⁷⁶.

Przedmiot opodatkowania akcyzą oraz podatku od towarów i usług niekiedy pokrywa się, co oznacza, że konsument nabywając tzw. towar akcyzowy, ponosi ekonomiczny koszt obu skumulowanych podatków w cenie nabywanego produktu. Podatek VAT, w odróżnieniu od podatku akcyzowego, który – co do zasady – płacą podatnicy, producenci oraz importerzy⁷⁷, jest wielofazowy, naliczany w każdej fazie obrotu gospodarczego.

Podstawę opodatkowania stanowi wartość towaru pomniejszona o kwotę podatku. Wysokość podatku obliczanego w ten sposób uzależniony jest wyłącznie od przyrostu wartości produktu, w żadnej mierze natomiast nie wynika z ilości faz obrotu. Podatek od towarów i usług nie jest dla podatnika kosztem i nie powiększa podstawy opodatkowania w kolejnych fazach obrotu⁷⁸. Natomiast dana technika poboru podatku akcyzowego sprawia, że nie jest odliczany w trakcie obrotu gospodarczego i dla pozostałych przedsiębiorstw jest kosztem, a także stanowi element podstawy opodatkowania w podatku VAT⁷⁹.

Zasadnicza różnica między podatkami obrotowymi, a akcyzami sprowadza się do zakresu opodatkowania. Szczególnie podatki konsumpcyjne nakładane są na ściśle określone, konkretne dobra i obciążają konsumentów, którzy nabywają je w celu zaspokojenia swoich potrzeb⁸⁰.

Akcyzy zdecydowanie różnią się od przyjętej wspólnie w wielu państwach formy opodatkowania obrotu poprzez podatki od wartości dodanej (VAT). Obowiązywanie systemu VAT uwypukla specyfikę relacji pomiędzy opodatkowaniem obrotu, a opodatkowaniem konsumpcji. Celem VAT jest, więc niewątpliwie obciążenie konsumpcji z zachowaniem neutralności wobec wszelkich stadiów obrotu gospodarczego. W konsekwencji VAT, który jest podatkiem obrotowym, jest równocześnie podatkiem konsumpcyjnym⁸¹.

Obecnie akcyzy, obok podatków obrotowych (VAT), stanowią podstawową formę opodatkowania pośredniego⁸². W polskim systemie prawnym ustawodawca zrezygnował z pozyskiwania dochodów podatkowych w formie monopoli skarbowych, stosunkowo niewielkie znaczenia mają również przyplwy z ceł. Akcyzy są zatem podstawowym

⁷⁶ Należy tutaj podkreślić, iż odbywa się to w warunkach kryzysu finansowego, destrukcyjnie wpływającego na działalność pomiotów gospodarczych, duża liczba których ma problemy z bieżącą płynnością finansową. Więcej o zagrożeniach związanych z działalnością przedsiębiorstw w warunkach kryzysu w artykule R. Pukała, *Zarządzanie ryzykiem przedsiębiorstwa w warunkach recesji* w K. Kaszuba (red.) *Podkarpackie przedsiębiorstwa po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, MIG, Rzeszów 2010, s. 233 – 247.

⁷⁷ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wyd. 2, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 162-163.

⁷⁸ T. Famulska, *VAT jako instrument polityki fiskalnej w warunkach kryzysu gospodarczego* [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, pod red. S. Owsiaka, PWE, Warszawa 2011, s. 80-82.

⁷⁹ K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy...* op. cit., s. 18 i nast.

⁸⁰ S. Zamkowska, A. Mężyk, *Obciążenia finansowe przedsiębiorstw transportu drogowego w Polsce w aspekcie wspólnego rynku UE...* op. cit, s. 219-220.

⁸¹ K. Lasiński-Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy...* op. cit., s. 20.

⁸² H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wyd. WSPiZ im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 92.

podatkiem konsumpcyjnym, które odgrywają bardzo ważną rolę w systemie podatkowym. W porównaniu z podatkiem od towarów i usług dotyczą stosunkowo wąskiego katalogu wyrobów, a podatnikami są – co do zasady – wyłącznie producenci i importerzy.

W odróżnieniu powszechnego podatku VAT, ustawodawca za pomocą akcyzy może wpływać na strukturę spożycia danych artykułów. Dla przykładu można wymienić alkohol i wyroby tytoniowe, gdzie przez nałożenie na te wyroby wysokich stawek podatku ustawodawca doprowadzi do ograniczenia ich spożycia⁸³.

6. ZAKOŃCZENIE

Akcyza jest podatkiem pośrednim nakładanym na niektóre wyroby konsumpcyjne. Podstawowym jej celem jest ograniczenie konsumpcji niektórych dóbr ze względu na ich szkodliwość zdrowotną bądź też wyczerpywanie się ich rezerw. Obecnie stała się obszernym i łatwym wpływem pieniędzy dla budżetu państwa poprzez nakładanie na tzw. dobra infrastrukturalne np. energie, paliwa lub konsumowane na masową skalę np. używki.

Należy podkreślić, że Wspólnotowe przepisy akcyzowe zostały ukształtowane w taki sposób, że z rozwiązań prawnych w zakresie akcyz przyjętych w różnych państwach członkowskich charakteryzujących się odmiennymi uwarunkowaniami historycznymi wybrano takie, które mogły zapewnić osiągnięcie zasadniczych celów opodatkowania. Ponadto pozwoliły one na zminimalizowanie tych cech akcyz, które w ustawodawstwie krajowym stanowiły wcześniej przedmiot zarzutów dotyczących społecznej niesprawiedliwości opodatkowania konsumpcji.

Wprowadzenie przepisów regulujących opodatkowanie akcyzami na poziome Wspólnoty Europejskiej uwydatniło różnice między podatkiem akcyzowym, a innymi formami opodatkowania konsumpcji. Aktualny stan prawodawstwa wspólnotowego wyklucza jednorodne pojmowanie cel i akcyz.

Opodatkowanie podatkiem akcyzowym uzależnione jest zarówno od natury produktów, jak również ich przeznaczenia. Przeznaczenie inne niż konsumpcyjne, w szeregu przypadków, prowadzi do wyłączenia danego wyrobu z zakresu opodatkowania akcyzą. Prawo wspólnotowe w tym zakresie pozwala na utrzymanie bądź wprowadzenie, przez państwa członkowskie, podatków obciążających produkty inne niż wspólnotowe wyroby akcyzowe. Kraje te są zainteresowane wskazanymi regulacjami i korzystają z ich możliwości.

Bezwzględne negowanie dopuszczalności stosowania szczególnych podatków konsumpcyjnych przez państwa członkowskie mogłoby przynieść szereg szkód. Przede wszystkim, rozciągnięcie zakresu przedmiotowego opodatkowania wymagałoby podejmowania przez prawodawcę wspólnotowego działań, które nie byłyby oparte na doświadczeniach jakichkolwiek państw członkowskich. Ponadto państwa te zostałyby pozbawione nie tylko instrumentu polityki fiskalnej, lecz również instrumentu służącego osiągnięciu celów pozafiskalnych.

LITERATURA:

- [1] Adam Z., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Ekonomista nr 4-6 z 1963 r.

⁸³ Tamże, s. 19-20.

- [2] *Budżet państwa i prawo budżetowe (ujęcie prawno -historyczne)*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Opinii Prawnych, Raport nr 182, listopad 2000, s. 4 [za:] R. Rybacki, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935
- [3] Ciechanowska E.(red.), *Jakie zmiany wprowadziła nowa ustawa o podatku akcyzowym*, e-Poradnik Gazety Prawnej, Warszawa 2009
- [4] Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wyd. 2, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011
- [5] Dzwonkowski H, *Prawo podatkowe*, 2. wydanie, C.H.Beck, Warszawa 2012
- [6] Famulska T., *VAT jako instrument polityki fiskalnej w warunkach kryzysu gospodarczego* [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, pod red. S. Owsiaaka, PWE, Warszawa 2011
- [7] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawa podatkowe*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2010
- [8] Gorgol A., *Podatek akcyzowy*, [w:] *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa* pod red. W. Wójtowicz, Wyd. Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz – Lublin 2005
- [9] Jaśkiewicz J., *Podatki konsumpcyjne*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, T. III, *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985
- [10] Kałka M., Kieniewicz U., *Podatek akcyzowy, Komentarz 2011*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011
- [11] Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wyd. WSPiZ im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2002
- [12] Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010
- [13] Lasiński-Sulecki K., *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym*, Wyd. Adam Marszałek, Toruń 2007
- [14] Maruchin W., *System podatkowy*, Wizja Press & IT, Warszawa 2011
- [15] Mastalski R., *Prawo podatkowe*, 7. wydanie, Wy. C.H.Beck, Warszawa 2012
- [16] Mączyński D., *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim: komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2004
- [17] *Nowe przepisy dotyczące podatku akcyzowego i ich wpływ na działalność gospodarczą*, Taxnewsletter Miesięczny Biuletyn Podatkowy KPMG Polska, lipiec 2004
- [18] Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2008
- [19] Oreziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyd. WSHiP w Warszawie, Warszawa 2007
- [20] Orłowski T., *Nowy Leksykon Ekonomiczny*, Oficyna Wydawnicza Graf-Punkt, Warszawa 1998
- [21] Pukała R., *Ubezpieczenie jako narzędzie ograniczenia ryzyka działalności przedsiębiorstwa* [w:] *Эффективное управление предприятием и регионом*, Сборник научных статей, Гродненский государственный университет им. Янки Купалы, Гродно, 2011
- [22] Pukała R., *Zarządzanie ryzykiem przedsiębiorstwa w warunkach recesji* w K. Kaszuba (red.) *Podkarpackie przedsiębiorstwa po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, MIG, Rzeszów 2010
- [23] PWN Biznes, www.bznes.pwn.pl (stan na dzień 28.10.2012 r.)
- [24] Sławińska T., *Przedmiot opodatkowania w podatku akcyzowym*, STUDIA IURIDICA XL/2002
- [25] Sowa B., *Zakres dostosowania polskich podatków pośrednich do prawa UE ze szczególnym uwzględnieniem podatku akcyzowego*, [w:] *Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej nr 226*, Rzeszów 2006
- [26] Taylor E., *Potyka Skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, WSH w Poznaniu, Poznań 1929
- [27] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r., nr 16, poz. 93, ze zm.).
- [28] Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 108, poz. 626, z późn. zm.)
- [29] Wojtowicz W., *Podatki państwowe* [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wojtowicz (red.), Wolters Kluwer Polska- Lex, Warszawa 2011

- [30] Wolański R., *Istota podatku* [w:] *System podatkowy w Polsce*, Wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009
- [31] Zamkowska S., Mężyk A., *Obciążenia finansowe przedsiębiorstw transportu drogowego w Polsce w aspekcie wspólnego rynku UE* [w:] *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, pod red. S.I. Bukowskiego, M. Pypecia, Politechnika Radomska, Radom 2007.

EXCISE TAX COMPARED TO OTHER FORMS OF CONSUMPTION TAXES

Excise duty is an indirect tax imposed on certain consumer goods, and therefore it is referred to as a tax on consumption. Compared to the sales tax, excise duty is imposed only on certain types of goods. For this reason, it is a selective sales tax. Its main objective is to reduce the consumption of these goods due to their harmful health, or the depletion of their reserves. Excise duty, as a rule, belongs to the category of consumption tax used both in developing countries and countries with a high level of economic development. It can be found next to turnover taxes or value added taxes. As a special consumption tax it is fully passed on to consumers. The form of this tax - since 1993 - has been amended several times since it was adopted the method of evolutionary convergence solutions for the Polish excise duty to the standards in force in the European Union.

From 1 May 2004, Poland, becoming a Member State of the European Union, is related to rules of Community law, which relate, inter alia, the issue of the excise tax. In this regard, the first action began with the signing of 16 December 1991 the European Agreement. This document committed the Polish authorities to take all the measures to ensure the compliance of our legislation with Community law. The introduction of rules governing the taxation of excise duties on the level of the European Community has highlighted the differences between excise duty, tax and other forms of consumption. The current state of Community law precludes a uniform understanding of the customs and excise duties.

The purpose of this publication is to present the position of the excise tax to other forms of taxation of consumption, especially in relation to the sales tax that is VAT.

Keywords: excise tax, tax form, tax base.

DOI: 10.7862/rz.2013.mmr.20

Tekst złożono w redakcji: czerwiec 2013

Przyjęto do druku: wrzesień 2013