

*Magdalena Ślebocka\**

## WYBRANE ASPEKTY PODATKU AKCYZOWEGO W POLSCE

W literaturze przedmiotu akcyza określana jest jako podatek od spożycia, który nakładany jest na poszczególne, specyficzne rodzaje towarów.

Funkcjonujący do czasu wejścia w życie ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>1</sup> jednofazowy podatek obrotowy<sup>2</sup>, charakteryzował się m. in. możliwością stosowania wielu różnych stawek podatkowych<sup>3</sup>. Owa możliwość wyboru stawki podatkowej uzależniona była od towarów, a w szczególności od ich znaczenia dla dochodów budżetu państwa. Towary, do których opodatkowania stosowano wysokie stawki, były zazwyczaj towarami z grupy odznaczającej się wysoką kumulacją zysków, czyli nadwyżką przychodów z ich sprzedaży nad kosztami ich wytwarzania (charakterystycznym przykładem z tej grupy są wyroby alkoholowe). Towary te w praktyce gospodarczej nazywano towarami ponadstandardowymi lub luksusowymi. Zastosowanie do tej grupy towarów podstawowej (22%) stawki, funkcjonującej od 1993 r., podatku od towarów i usług spowodowałoby znaczne uszczuplenie dochodów budżetowych państwa. Zatem konieczne stało się wprowadzenie dodatkowego podatku pośredniego obejmującego stosunkowo wąską grupę towarów, czyli wyroby luksusowe, oraz obowiązku oznaczania tych wyrobów specjalnymi znakami skarbowymi.

Funkcję miały pełnić:

– po pierwsze – podatek akcyzowy, wprowadzony w życie wyżej wspomnianą ustawą,

\* Mgr, asystent – doktorant w Katedrze Finansów i Bankowości Uniwersytetu Łódzkiego.

<sup>1</sup> DzU, 1993, nr 11, poz. 50.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 16.12.1972 r. o podatku obrotowym, DzU, 1983, nr 43, poz. 191, z póź. zm.

<sup>3</sup> W praktyce obowiązywały stawki w przedziale od 1 do 68%.

– po drugie – znaki skarbowe akcyzy, funkcjonujące na mocy ustawy z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy<sup>4</sup>.

Uzasadnienie wprowadzenia do systemu podatkowego akcyzy, podatku nie mającego jednolitej struktury, gdyż z jednej strony obciąża on spożycie (dotyczy to m. in. soli, cukru, kawy bądź napojów alkoholowych), z drugiej zaś obejmuje swym zasięgiem produkcję (np. olejów mineralnych czy energii elektrycznej)<sup>5</sup>, stanowiły przede wszystkim<sup>6</sup>: czynniki fiskalne – akcyza jest jednym z ważniejszych źródeł dochodów budżetu państwa, oraz względy pozafiskalne, do których można zaliczyć m. in. względy zdrowotne (akcyza dotyczy konsumpcji szkodliwej dla zdrowia), ochronę środowiska, względy etyczne i społeczne.

Jedną z charakterystycznych cech akcyzy jest to, że ma ona wiele odmian, które związane są ze sposobami jej obliczania i poboru. Przejawia się to w stosowaniu do różnych grup towarów stawek procentowych, kwotowych lub w formie różnicy cen, a także w niektórych przypadkach w dokonywaniu jej poboru przed dopuszczeniem wyrobów nią objętych do obrotu na rynku.

Aby móc mówić o znaczeniu akcyzy jako podstawowego źródła dochodów budżetowych należy omówić zasadnicze elementy konstrukcyjne tego podatku.

a) Podmioty podlegające obowiązkowi podatkowemu.

Podatek akcyzowy jest podatkiem jednokrotnym. Związane jest to z występowaniem przesłanek powodujących powstanie obowiązku podatkowego jedynie w fazie produkcji i importu. Takie właśnie określenie momentu powstania obowiązku podatkowego decyduje o zakresie podmiotowym tego podatku. Ustawa dokładnie precyzuje, na kim ciąży obowiązek podatkowy. W myśl art. 35 ust. 1 akcyzę zobowiązani są uiszczać producenci i importerzy wyrobów akcyzowych. Prócz nich, na podstawie *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego*, akcyza ciąży także na<sup>7</sup>:

– podmiotach, u których powstały różnice z tytułu ustalenia stawek podatku akcyzowego od spirytusu, w formie różnicy cen lub jej części,

– organach likwidacyjnych – szczegółowa lista organów została wymieniona w *Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 8 marca 1967 r. w sprawie zbywania niektórych ruchomości stanowiących własność Państwa lub pod-*

<sup>4</sup> Powołanie do życia ustawy dotyczącej funkcjonowania znaków skarbowych akcyzy DzU, 1993, nr 127, poz. 584 miało w swych założeniach niedopuszczenie do ograniczenia kontroli państwa nad obrotem towarami objętymi podatkiem akcyzowym, a w szczególności produkcją wódek, papierosów, importem paliw itp.

<sup>5</sup> A. Komar, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1994, s. 185.

<sup>6</sup> N. Gajl, *Modele podatkowe, podatki obrotowe*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 1995, s. 37.

<sup>7</sup> DzU, 1995, nr 135, poz. 663, zm.; nr 153, poz. 784; 1996, nr 41, poz. 178.

legających sprzedaży przez organy administracji państwowej na podstawie przepisów szczególnych (tzn. przez urzędy skarbowe i urzędy celne).

b) Przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym.

Przedmiotem opodatkowania w akcyzie są dwie grupy czynności<sup>8</sup>:

- sprzedaż towarów akcyzowych przez producentów w kraju,
- sprowadzanie lub nadsyłanie towarów akcyzowych z zagranicy.

Podatek akcyzowy nie dotyczy wszystkich towarów. Swym zasięgiem obejmuje jedynie produkcję i import wyrobów imiennie wskazanych w ustawie lub w załącznikach do niej. Towary te mają różnorodny charakter. Ogólnie można je podzielić na cztery podstawowe grupy<sup>9</sup>:

- wyroby luksusowe,
- wyroby monopolowe,
- paliwa,
- opakowania z tworzyw sztucznych.

W myśl art. 34 ust. 1 opodatkowaniu tym podatkiem podlegają następujące czynności:

- sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium RP,
- eksport – w momencie, kiedy obejmuje on swoim zasięgiem towary, które przed dokonaniem eksportu zostały oznaczone znakami skarbowymi akcyzy, i import towarów lub usług,
- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby reprezentacji lub reklamy,
- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby osobiste podatnika, współników, udziałowców, akcjonariuszy,
- zamiana towarów, zamiana usług oraz zamiana towarów na usługi i odwrotnie,
- wydanie towarów lub świadczenie usług, w zamian za wierzytelności,
- wydanie towarów lub świadczenie usług w miejsce świadczenia pieniężnego,
- darowizna towarów.

Przedmiotowy zakres ustawy obejmuje swym zasięgiem również nadmierne ubytki bądź zawinione niedobory wyrobów akcyzowych.

c) Podstawa opodatkowania.

Podstawą opodatkowania w podatku akcyzowym jest obrót wyrobami akcyzowymi, w przypadku importu towarów akcyzowych podstawę opodatkowania stanowi wartość celna powiększona o należne cło, które obliczane jest według stawki podstawowej. Dla fiskusa nie ma znaczenia, czy dane towary zostały w całości lub w części zwolnione od cła bądź cło zostało

<sup>8</sup> W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe – część szczegółowa*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 1999, s. 31.

<sup>9</sup> Tamże, s. 31.

zawieszono albo zastosowano preferencyjną stawkę celną. Natomiast w sytuacji, gdy stawki akcyzy zostaną ustalone kwotowo, podstawę opodatkowania stanowi, w myśl ustawy, ilość wyrobów akcyzowych. Ogólnie rzecz ujmując, konstrukcja podstawy opodatkowania kształtowana jest przez przepisy regulujące podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług, oczywiście w takim zakresie, w jakim ten element konstrukcyjny nie został unormowany przepisami art. 36.

d) Stawki.

W podatku akcyzowym, podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług, konstrukcja stawki podatkowej związana jest bardzo mocno z konstrukcją podstawy opodatkowania. Stawki podatku akcyzowego określone zostały w ustawie na maksymalnym poziomie i zróżnicowane w zależności od przynależności do jednej z grup podmiotów opodatkowania, tj. do grupy importerów lub producentów<sup>10</sup>. Sięgają one od 25 do 1900%. W ustawie przewidziano trzy sposoby ustalania stawek akcyzy<sup>11</sup>: podstawowym jest określenie stawki podatku od producentów w stosunku do ceny sprzedaży u tychże producentów, a w przypadku importerów w odniesieniu do wartości celnej powiększonej o cło. Możliwe jest także określenie stawki jako stawki kwotowej od jednostki wyrobu, dopuszczalna jest też stawka różnicowa, która stanowi formę stawki kwotowej.

e) Zwolnienia od podatku.

Ogólnie ujmując, w konstrukcji każdego podatku można znaleźć dwie grupy zwolnień – podmiotowe i przedmiotowe. *Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* w swej konstrukcji nie przewiduje zwolnień o charakterze podmiotowym. Wyjątek od tej zasady stanowi po pierwsze art. 40 ust. 1 ww. ustawy, nadaje on takie uprawnienia ministrom finansów i spraw zagranicznych, którzy mogą w drodze rozporządzenia zwolnić od podatku organizacje międzynarodowe prowadzące na terytorium RP działalność w interesie publicznym, pod warunkiem nieopłacania przez nie analogicznych podatków w innych krajach. Mogą oni również określić tryb i zasady zwrotu akcyzy przedstawicielstw dyplomatycznym, urzędom konsularnym, członkom przedstawicielstw dyplomatycznych, pod warunkiem nieposiadania przez nich obywatelstwa polskiego, o ile zwrot taki wynika z przyjętych porozumień międzynarodowych lub zasady wzajemności. Po drugie, do grupy zwolnień podmiotowych występujących w podatku akcyzowym, można zaliczyć pewne ulgi i zwolnienia, których przyznanie wynikało z *Ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobo-*

<sup>10</sup> Owo zróżnicowanie stawek podatku akcyzowego dla producentów i importerów wyrobów akcyzowych spowodowane jest przyjęciem odmiennego sposobu dotyczącego wkalkulowania akcyzy w cenę sprzedaży towaru.

<sup>11</sup> W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe...*, s. 33.



wiązaniach podatkowych<sup>12</sup>. W myśl przepisów tej ustawy minister finansów może zarządzić zaniechanie w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków w przypadkach gospodarczo bądź społecznie uzasadnionych (zwłaszcza gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej przedsiębiorstwa lub egzekucji podatnika).

W razie zwolnień o charakterze przedmiotowym (choć ich zakres jest bardzo wąski) ustawa wymienia<sup>13</sup>: przywóz z zagranicy towarów akcyzowych przeznaczonych do użytku urzędowego obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, czy też użytku osobistego szefów tych jednostek itp., przywóz w określonych, limitowanych ilościach z zagranicy wyrobów spirytusowych, winiarskich i tytoniowych przez podróżnych powyżej 18. roku życia, odsprzedaż używanych towarów akcyzowych, jeżeli sprzedaż dokonywana jest przez ich użytkowników i towary te nie stanowią składników majątku związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Opodatkowaniu podatkiem akcyzowym nie podlega także eksport wyrobów objętych akcyzą, pod warunkiem nieoznakowania towaru znakami skarbowymi akcyzy przed wywiezieniem go za granicę kraju, a także odsprzedaż używanych wyrobów akcyzowych.

Zwolnienia o charakterze podmiotowym, jak i przedmiotowym mają niewielki wpływ na zakres opodatkowania wyrobów akcyzowych. Dotyczą one bowiem przypadków zupełnie wyjątkowych, związanych z substancjami w obrocie, które nie mają dużego znaczenia dla zasięgu stosowania akcyzy<sup>14</sup>.

f) Terminy i sposób zapłaty podatku akcyzowego.

Podatek akcyzowy jest rozliczany za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1995 r. w sprawie podatku akcyzowego* zostały ustalone dwa terminy płatności: wstępne dzienne wpłaty rozliczane po okresie miesiąca<sup>15</sup> oraz wpłaty rozliczane za okresy miesięczne.

Za podstawę obliczenia dziennych wpłat podatku akcyzowego przyjęto średnią stawkę obciążenia tym podatkiem, jaka wynika z obrotów w ostatnim miesiącu poprzedzającym dany okres rozliczeniowy. Wpłaty dzienne

<sup>12</sup> DzU, 1993, nr 108, poz. 486.

<sup>13</sup> *Informacja o wynikach kontroli realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego*, Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu Państwa, Warszawa, maj 1997 r., s. 20.

<sup>14</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe, część II szczegółowa*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 1996, s. 200.

<sup>15</sup> Dienne wstępne okresy rozliczeń podatku akcyzowego zastosowane zostały jedynie do tych wyrobów, które dostarczają największych kwot do budżetu, a więc: paliw do silników, olejów smarowych, wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, piwa i wyrobów tytoniowych. Dla pozostałych grup towarów akcyzowych obowiązuje miesięczny okres rozliczeń.

dokonywane są przy zastosowaniu procentowej stawki obliczeniowej, według następującego wzoru<sup>16</sup>:

$$\text{Stawka procentowa} = PA/Ws \times 100$$

gdzie:

PA – kwota podatku akcyzowego przypadającego do zapłaty w urzędzie skarbowym z miesiąca poprzedzającego ostatni miesiąc rozliczeniowy,

Ws – wartość sprzedaży wyrobów akcyzowych nie zawierająca podatku od towarów i usług z miesiąca poprzedzającego ostatni miesiąc rozliczeniowy.

Podatek za okresyienne stanowi iloczyn wartości sprzedaży w danym dniu, pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług, oraz stawki procentowej wynikającej z powyższego wzoru (obliczenia te dokonywane są z dokładnością do 0,01%). Przy imporcie obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego następuje w terminie i na warunkach, które są określane dla zapłaty cła<sup>17</sup>.

Drugim znaczącym dokumentem, mającym duży wpływ na dochody budżetowe, jest obowiązująca od 21 lutego 1994 r. ustawa z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy. Prace legislacyjne nad tą ustawą trwały półtora roku<sup>18</sup>. Ustawa szczegółowo i precyzyjnie ustala warunki i zasady oznaczania wyrobów akcyzowych znakami skarbowymi oraz sankcje za naruszenie zasad w niej określonych.

Ustawa ta zawiera podstawowe elementy występujące w każdej konstrukcji podatku, a mianowicie podmiot, przedmiot i zwolnienia.

a) Podmioty zobowiązane do oznaczania znaków skarbowych akcyzy.

Podmiotami w myśl ustawy o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy są, tak samo jak w ustawie o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, producenci i importerzy wyrobów objętych obowiązkiem oznakowania, a także podmioty dokonujące pakowania, rozlania lub rozważenia wyrobów w opakowania jednostkowe, przepakowania, ponownego rozlania lub rozważenia wyrobów w inne opakowania jednostkowe. Obowiązek oznaczania wyrobów znakami skarbowymi ciąży też na posiadaczu wyrobów akcyzowych nie oznaczonych lub oznaczonych, gdy oznakowanie zostało wykonane nieprawidłowo, nieodpowiednimi lub uszkodzonymi znakami skarbowymi.

b) Przedmiot oznaczenia znakami skarbowymi akcyzy.

<sup>16</sup> Informacja o wynikach kontroli..., s. 22.

<sup>17</sup> Pobór i wpłaty podatku dokonuje właściwy urząd skarbowy za okresy pięciodniowe w terminie 3 dni po upływie każdego okresu.

<sup>18</sup> W okresie przejściowym, tj. pomiędzy 1992 r. a grudniem 1993 r., funkcjonowało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30.06.1993 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych towarów – DzU, 1993, nr 59, poz. 275, z późn. zm.

Ustawa przewiduje obowiązek oznaczania znakami akcyzy 7 grup wyrobów. Są to:

- paliwa do silników,
- oleje smarowe i specjalne,
- wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego (z wyłączeniem drożdży),
- wyroby winiarskie,
- piwo,
- inne napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,5%,
- wyroby przemysłu tytoniowego.

c) Rodzaje oznaczeń (banderole).

Ustawa wprowadza do obiegu pojęcia banderoli podatkowej i banderoli legalizacyjnej. Zapłata za banderole podatkowe, które wydawane są producentom lub importerom wyrobów objętych tym podatkiem, stanowi zaliczkę bądź równowartość akcyzy, banderole zaś należące do drugiej grupy są swoistym rodzajem odpłatności o charakterze legalizacyjnym, który, w myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym, stanowi koszt uzyskania przychodów.

d) Zwolnienia z obowiązku oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy.

Grupa zwolnień z obowiązku stosowania znaków skarbowych akcyzy jest szeroka. Ustawodawca zwalnia wyroby, które są m. in.:

- całkowicie niezdatne do użytku,
- próbkami do badań naukowych, laboratoryjnych lub jakościowych w ilościach, jakie są na mocy ustawy o podatku akcyzowym zwolnione,
- wytworzone na terytorium Polski i przeznaczone do wywozu za granicę, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia urzędu kontroli skarbowej o zamiarze wywozu tych towarów,
- przewożone przez terytorium naszego kraju w momencie złożenia w urzędzie celnym zabezpieczenia majątkowego.

Z ekonomicznego punktu widzenia akcyza stanowi, obok podatku od towarów i usług, podstawowe źródło dochodów budżetu państwa. Wykonanie dochodów budżetu państwa z uwzględnieniem akcyzy przedstawia tab. 1.

Liczba podatników podatku akcyzowego w podstawowych branżach, biorąc pod uwagę wielkość osiągniętych dochodów, wynosiła w 1997 r. ok. 410, w tym w:

- przemyśle spirytusowym - 44,
- przemyśle paliwowym - 8,
- przemyśle tytoniowym - 17,
- przemyśle winiarskim - ok. 200,
- przemyśle piwowarskim - ok. 100,
- imporcie paliw - 4.

Tabela 1

## Dochody budżetu państwa w latach 1994–1999

| Wyszczególnienie                | 1994            |              | 1995            |              | 1996            |              | 1997             |              | 1998             |              | 1999             |              |
|---------------------------------|-----------------|--------------|-----------------|--------------|-----------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
|                                 | w mln zł        | %            | w mln zł        | %            | w mln zł        | %            | w mln zł         | %            | w mln zł         | %            | w mln zł         | %            |
| <b>Dochody budżetu państwa:</b> | <b>61 530,3</b> | <b>100,0</b> | <b>81 080,1</b> | <b>100,0</b> | <b>95 924,7</b> | <b>100,0</b> | <b>113 234,5</b> | <b>100,0</b> | <b>126 559,9</b> | <b>100,0</b> | <b>125 922,2</b> | <b>100,0</b> |
| <b>Dochody podatkowe</b>        | <b>56 457,2</b> | <b>91,76</b> | <b>74 749,7</b> | <b>92,19</b> | <b>90 362,8</b> | <b>94,20</b> | <b>105 725,8</b> | <b>93,37</b> | 120 026,0        | 94,84        | 118 308,3        | 93,95        |
| 1. Podatki pośrednie            |                 |              |                 |              |                 |              |                  |              |                  |              |                  |              |
| w tym:                          | 31 773,0        | 51,64        | 42 089,3        | 51,91        | 53 301,5        | 55,57        | 62 289,7         | 55,01        | 70 508,8         | 55,71        | 80 132,7         | 63,64        |
| – podatek akcyzowy              | 9 001,7         | 14,63        | 12 139,9        | 14,97        | 15 524,0        | 16,18        | 17 890,2         | 15,80        | 21 068,5         | 16,65        | 25 208,1         | 20,01        |
| 2. Podatki bezpośrednie         | 24 203,3        | 39,34        | 32 348,8        | 39,90        | 36 902,2        | 38,47        | 43 205,5         | 38,16        | 49 473,0         | 39,09        | 38 175,6         | 30,32        |

Uwaga: dochody podatkowe nie są sumą podatków pośrednich i bezpośrednich, gdyż do 1999 r. za wpływy podatkowe uznawane były wpływy z podatków miesięcznych.

Źródło: oprac. własne na podstawie danych z Ministerstwa Finansów i Najwyższej Izby Kontroli.



W pozostałych branżach objętych podatkiem akcyzowym, tak samo jak w przypadku importerów z tych branż, liczba podatników nie jest dokładnie znana.

W 1997 r. dochody z tytułu podatku akcyzowego stanowiły 89,0% rocznego planu dochodów z tego źródła, co spowodowało, że w porównaniu z 1996 r. wpływy te były wyższe nominalnie o 15,2%, realnie zaś o 0,3%. Dla porównania, w 1998 r. dochody z tego tytułu stanowiły 87,3% rocznego planu dochodów z tego źródła i były wyższe nominalnie o 17,8%, a realnie o 5,3% w stosunku do roku poprzedniego, w 1999 r. dochody stanowiły 99,8% zaplanowanej wielkości. Szczegółowo wpływy z podatku akcyzowego z opodatkowania niektórych towarów w latach 1996–1998 przedstawia tab. 2.

Tabela 2

Wpływy z podatku akcyzowego z opodatkowania niektórych towarów w latach 1996–1998

| Wyszczególnienie   | Wpływy z podatku akcyzowego |          |          | 3:2   | 4:3   |
|--------------------|-----------------------------|----------|----------|-------|-------|
|                    | 1996                        | 1997     | 1998     | w %   |       |
|                    | w mln zł                    |          |          |       |       |
| Podatek akcyzowy   | 15 524,0                    | 17 890,2 | 21 068,5 | 115,2 | 117,8 |
| Wyroby spirytusowe | 4 577,6                     | 4 720,0  | 4 812,5  | 103,1 | 102,0 |
| Paliwa silnikowe   | 5 576,5                     | 6 556,5  | 8 762,5  | 117,6 | 133,6 |
| Wyroby tytoniowe   | 3 852,4                     | 4 563,8  | 5 249,2  | 118,5 | 115,0 |
| Piwo               | 931,4                       | 1 181,2  | 1 260,7  | 126,8 | 106,7 |
| Wino               | 307,7                       | 392,4    | 432,2    | 127,5 | 107,8 |
| Pozostałe          | 278,4                       | 476,3    | 560,4    | 171,1 | 117,6 |

Źródło: oprac. własne na podstawie danych z Ministerstwa Finansów.

Niższe od planowanych dochody z podatku akcyzowego były wynikiem m. in.<sup>19</sup>:

– spadku sprzedaży wyrobów spirytusowych (w 1997 r. w stosunku do roku 1996 sprzedaż tych wyrobów spadła o 6,2%. W 1998 r., chociaż ustawa budżetowa zakładała wzrost sprzedaży wyrobów spirytusowych o 7,4%, nastąpił w rzeczywistości jego spadek o 12,8%),

– spadku sprzedaży papierosów (dochody z tego źródła w 1998 r. były o 3,8% niższe niż prognozowano),

<sup>19</sup> Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 01.01. do 31.12.1998 r., omówienie, t. 1, Rada Ministrów, Warszawa 1999, s. 142–143.

– spadku dochodów z tytułu sprzedaży paliw – w ustawie budżetowej na 1998 r. zakładany był wzrost sprzedaży o 5,1% wobec rzeczywistego spadku w wysokości 0,5%,

– niższych w 1998 r. o 11% dochodów z podatku akcyzowego od piwa – ów spadek był przede wszystkim wywołany zmniejszeniem sprzedaży tego napoju o 10,6% (przy planowanym wzroście o 9,4%),

– a także np. zaniechania wprowadzenia lub opóźnienie podwyżek niektórych stawek podatku (zaniechanie z uwagi na fakt niżkowej tendencji w sprzedaży wyrobów alkoholowych wprowadzenia podwyżki o 9% na wyroby spirytusowe we wrześniu 1997 r.),

– niższego wykonania dochodów w 1998 r. m. in. z akcyzy od paliw silnikowych (prognozowano wykonanie w kwocie 8869,2 mln zł, a wykonano 8763,6 mln zł) czy z akcyzy dla wyrobów spirytusowych (prognoza 6049,7 mln zł, wykonanie 4812,5 mln zł),

– niższej dynamiki sprzedaży wyrobów spirytusowych (zakładana 94,7%, zrealizowana 89,6%) oraz niższej dynamiki stawki (przyjęto 109,5%, zrealizowano 107,5%), co spowodowało ubytek dochodów o ok. 95,7 mln zł.

Ogólnie, spadek dochodów z tytułu podatku akcyzowego spowodowany był przede wszystkim wystąpieniem trudności w zakładach przemysłu spirytusowego (związanych ze spadkiem sprzedaży wyrobów spirytusowych).

Wielkości sprzedaży niektórych wyrobów akcyzowych w latach 1996–1999 prezentują dane zawarte tab. 3.

Staość, pewność i spójność systemu podatkowego to zasadnicze warunki skutecznego oddziaływania podatków. Mają one również duże znaczenie dla sprawnego funkcjonowania podatku akcyzowego, który stanowi jedno z podstawowych (komplementarne w stosunku do podatku od towarów i usług) źródeł dochodów budżetowych.

*Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, w ciągu siedmiu lat jej funkcjonowania była wielokrotnie zmieniana (do 1997 r. w ustawie dokonano siedmiu zmian). Owe zmiany dotyczyły nie tylko ustawy macierzystej, lecz obejmowały swym zasięgiem także przepisy wykonawcze (w 1997 r. – zanotowano 17 zmian w tych aktach normatywnych). Ustawa zawiera wiele upoważnień do wydawania przepisów przez ministra finansów. Upoważnienia te oparte są zazwyczaj na przesłankach uznaniowych, mogą zatem przyznawać zwolnienia i ulgi podatkowe wybranym podmiotom. I tu również dokonywano licznych zmian, które nie ograniczały się tylko do zmiany stawek, ale dotyczyły także zakresu, techniki i formy płatności podatku akcyzowego. W tab. 4 zawarto zestawienie dotyczące zmian stawek podatku akcyzowego dla wybranych grup towarów w latach 1993–1996.

Tabela 3

Wielkość sprzedaży niektórych wyrobów akcyzowych w latach 1996–1999

| Lp. | Wyszczególnienie                                       | 1996       | 1997       | 1998       | 1999       | 4:3<br>w % | 5:4<br>w % | 6:5<br>w % |
|-----|--|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| 1   | Wyroby spirytusowe – sprzedaż przez producenta         | 115 861    | 108 692    | 82 177     | 86 805     | 93,8       | 75,6       | 105,6      |
| 2   | Paliwa silnikowe – sprzedaż przez rafinerie            | 8 959 518  | 10 076 326 | 9 839 499  | 12 610 753 | 112,5      | 97,6       | *          |
| 3   | Przerób ropy (w tonach)                                | 14 615 728 | 14 840 453 | 15 987 662 | 16 658 629 | 101,5      | 107,7      | 104        |
| 4   | Papierosy – sprzedaż przez producentów (w tys. sztuk.) | 96 461 903 | 94 964 252 | 81 225 518 | 94 224 273 | 98,4       | 85,5       | 116,0      |

Uwaga: \* dane nieporównywalne: od 1999 r. nastąpiła zmiana jednostek miary z ton (obowiązujących w 1998 r.) na tysiące litrów.

Źródło: oprac. własne na podstawie danych z Najwyższej Izby Kontroli.

Zaprezentowane dane, z uwagi na wielość dokonywanych w ramach tego obciążenia podatkowego zmian, stanowią jedynie mały wycinek mający za zadanie uwypuklenie znaczenia akcyzy w konstrukcji całego systemu podatkowego.

Należy zatem wprowadzać takie zmiany w przepisach dotyczących podatku akcyzowego, aby zapewniały one m. in.<sup>20</sup>:

– zapobieganie przypadkom wykorzystywania przez podatników mała precyzyjnych przepisów, które pozwalają na zaniżanie podstawy opodatkowania akcyzą (np. sprzedaż alkoholu luzem i następnie ich usługowy rozlew), lub unikanie opodatkowania (np. nadmierne ubytki i zawinione niedobory spirytusu podlegały pierwotnie podatkowi akcyzowemu u producenta),

– wprowadzanie okresowych ulg obejmujących pewne czynności bądź towary (np. ulga w podatku od sprzedaży pierwszych 200 tys. hl piwa w każdym roku podatkowym),

– rozszerzanie zakresu podatku na poszczególne wyroby w ramach grupy objętej akcyzą lub objęcie akcyzą nowej grupy towarów.

*Magdalena Ślebocka*

#### SOME ASPECT OF EXCISE IN POLAND

Excise was enacted into the polish tax system by the act of 8 January 1993 concerning the tax levied on goods, services and the excise. Before enacting this act, one – stage turnover tax was binding which allowed for usage of different tax rates.

In general, the excise is a complementary tax to the indirect tax, namely the tax on goods and services. The basic law act shaping the excise are: act concerning the tax on goods and services issued on 8 of January 1993 and the act regulating marking goods with banderoles issued on 2 of December 1993.

<sup>20</sup> *Informacja o wynikach kontroli...*, s. 31.



## Wykaz zmian stawek podatku akcyzowego dla niektórych wyrobów

| Nazwa wyrobu | W złotych na jednostkę miary lub w procentach |             |             |             |             |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             |             |
|--------------|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|              | Data wejścia w życie                          |             |             |             |             |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             |             |
|              | 5.07. 1993                                    | 07.11. 1993 | 22.11. 1993 | 01.01. 1994 | 01.02. 1994 | 07.03. 1994 | 05.06. 1994 | 27.06. 1994 | 19.09. 1994 | 03.10. 1994 | 01.01. 1995 | 0.03. 1995 | 16.06. 1995 | 14.08. 1995 | 21.08. 1995 | 11.12. 1995 | 01.01. 1996 | 14.04. 1996 | 27.05. 1996 | 03.06. 1996 |
| I            | 0,47/l  |             |             |             |             |             |             |             |             |             | 0,58/l      |            |             |             | 0,60/l      |             |             |             |             | 0,64/l      |
| II           | 0,80/l  |             |             | 0,70/l      |             |             |             | 0,65/l      |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             | 0,69/l      |
| III          | 0,64/l  |             |             | 0,70/l      |             |             |             | 0,65/l      |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             | 0,69/l      |
| IV           | 14,95/l                                       |             | 17,84/l     |             |             | 20,04/l     |             | 22,55/l     |             | 26,60/l     |             | 29,70/l    |             |             | 34,90/l     | 39,70/l     |             |             |             | 42,40/t     |
| V            | 9,7   |             | 11,7*       |             |             | 13,7**      |             |             | 19,00       |             |             | 24,0***    | 29,00       |             |             | 36,30       |             |             | 42,80       |             |
| VI           | 530/t   | 570/t       |             | 600/t       |             |             | 640/t       |             |             |             | 644,5/t     |            |             | 749,5/t     |             |             | 758,3/t     | 876/t       |             |             |
| VII          | 470/t   | 510/t       |             | 540/t       |             |             | 570/t       |             |             |             | 549,5/t     | 559,5/t    |             | 666,5/t     |             |             | 675,3/t     | 791/t       |             |             |
| VIII         |   |             |             |             |             |             | 240/t       |             |             |             | 244,9/t     |            |             | 315/t       |             |             | 323,8/t     | 380/t       |             |             |
| IX           | 180/t   | 210/t       |             | 240/t       |             |             | 260/t       |             |             |             | 264,9/t     |            |             | 335/t       |             |             | 343,8/t     | 400/t       |             |             |
| X            | 200/t   | 230/t       |             | 260/t       |             |             | 280/t       |             |             |             | 284,9/t     |            |             | 355/t       |             |             | 363,8/t     | 420/t       |             |             |
| XI           |   |             |             |             |             |             |             |             |             |             | 204,0/t     | 194/t      |             | 265/t       |             |             | 273,8/t     | 330/t       |             |             |
| XII          | 5%  |             |             |             | 10%         |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             | 15%         |             |             |             |
| XIII         |   |             |             |             | 10%         |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             |             |
| XIV          |   |             |             |             |             |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             | 10%         |
| XV           | 10%   |             |             |             |             |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             |             |
| XVI          | 31,7  |             |             |             |             |             |             |             | 36,2        |             |             | 40,7       | 45,6        |             |             | 51,3        |             |             | 58,3        |             |
| XVII         | 530/t   | 570/t       |             | 600/t       |             |             | 640/t       |             |             |             | 644,5/t     |            |             | 749,5/t     |             |             | 758,3/t     | 876/t       |             |             |
| XVIII        | 470/t   | 510/t       |             | 540/t       |             |             | 570/t       |             |             |             | 549,5/t     | 559,5/t    |             | 666,5/t     |             |             | 675,3/t     | 791/t       |             |             |
| XIX          | 7%  |             |             |             | 15%         |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             | 20%         |             |             |             |
| XX           |   |             |             |             | 15%         |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             |             |
| XXI          |   |             |             |             |             |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             | 15%         |
| XXII         | 15%   |             |             |             |             |             |             |             |             |             |             |            |             |             |             |             |             |             |             |             |
| XXIII        | 1,2/l   |             |             |             | 1,3/l       |             |             |             |             |             |             |            |             |             | 1,32/l      |             |             |             |             |             |

Wyroby krajowe I – piwo butelkowe pełne (sprzedaż dp 6000 tys. hl), II – wyroby winiarskie (wina owocowe), III – winopochodne do 18° mocy, IV – wyroby spirytusowe czyste do 40%, 100% w 1 dm<sup>3</sup>, V – papierosy z filtrem o dł. do 80 mm, 1000 sztuk, VI – etylina 94 i benzyna bazowa, VII – benzyny bezołowiowe, VIII – oleje napędowe o zawartości siarki do 0,05%, IX – do 0,1%, X – od 0,1 do 0,2%, XI – typu City Diesel, XII – oleje silnikowe, XIII – samochody osobowe, których cena jest wyższa od 7000 ECU, XIV – samochody o cenie > 7500 ECU, XV – samochody o cenie > 8.000 ECU, importowane, XVI – papierosy 1000 sztuk, XVII – etylina 94, XVIII – benzyny bezołowiowe, XIX – oleje silnikowe, XX – samochody osobowe, których wartość celna jest > od 7000 ECU, XXI – samochody o wartości celnej > 7500 ECU, XXII – samochody o wartości celnej 8000 ECU, XXIII – wino ze świeżych winogron w poj. poniżej 2l.

\* dane z Najwyższej Izby Kontroli wprowadzone 29 listopada.

\*\* dane wprowadzone 14 marca

\*\*\* dane wprowadzone 27 marca.