

Podatek akcyzowy w Polsce i jego znaczenie fiskalne

Joanna Śmiechowicz, mgr

Institut Zarządzania i Marketingu, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Akcyza jest szczególnym rodzajem podatku pośredniego obciążającego, w sposób jednokrotny, konsumpcję specyficznych, ściśle określonych towarów, nazywanych wyrobami akcyzowymi. Została ona wprowadzona do polskiego systemu podatkowego 1993 r. jako danina o charakterze uzupełniającym w stosunku do podatku od towarów i usług. W okresie od 5 lipca 1993 r. do końca kwietnia 2004 r. opodatkowanie akcyzą regulowała Ustawa z dn. 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Aktualnie, w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej i koniecznością dostosowania krajowych przepisów do standardów wspólnotowych, ww. ustawa zastąpiona została Ustawą z dn. 1 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym.

Tworząc konstrukcję akcyzy w 1993 r., zmierzano do przyjęcia rozwiązań, dzięki którym łączne kwoty podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego nie przekraczałyby obciążeń, wynikających z funkcjonujących wcześniej dwóch podatków obrotowych, aby w ten sposób uniknąć negatywnych skutków cenowych i budżetowych¹. Wspomniane podatki obrotowe, obciążające jednostki gospodarki społecznej i sektor prywatny, były bardzo istotnym źródłem dochodów skarbowych w PRL². Zastępujące je dwa podatki pośrednie, zgodnie z założeniami reformy systemu podatkowego, stanowiły zasadniczą część wpływów budżetowych. Podatek od towarów i usług odgrywał pierwszorzędną rolę ze względu na jego powszechny i fazowy charakter. Jednak pomimo selektywności akcyzy i ograniczenia przedmiotu opodatkowania do stosunkowo wąskiej grupy towarów, stwierdzić należy, iż przynosiła ona niebagatelne dochody, a jej znaczenie jako źródła zasilania budżetu sukcesywnie rosło, co odzwierciedlają dane zawarte w tabeli 1.

Wyjątkowe znaczenie fiskalne akcyzy w badanym okresie potwierdza również jej wysoki, w porównaniu z innymi daninami, udział w tworzeniu docho-

¹ Faktycznie podatek akcyzowy nie był w Polsce nowością, lecz nawiązywał do funkcjonujących do 1949 r. akcyz i monopoli.

² Po II wojnie światowej wpływy z podatku obrotowego w gospodarce społecznej wynosiły średnio około 30% dochodów budżetowych ogółem, natomiast opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej nie przynosiło istotnych dochodów.

dów Budżetu Państwa. Obok podatku od towarów i usług, który w 2003 r. dostarczył budżetowi aż 39,7% wpływów, jest to drugie pod względem efektywności, stanowiące 22,6% źródło dochodów. Rola podatków dochodowych systematycznie natomiast mała. W 2003 r. środki finansowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 16,8%, a z podatku dochodowego od osób prawnych — 9,3% dochodów Budżetu Państwa.

Tabela 1.

Dochody z podatku akcyzowego w latach 1994–2003

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Akcyza ogółem w mld zł	9,0	12,1	15,5	17,9	21,1	25,2	27,3	28,8	31,5	34,4
Akcyza od wyrobów krajowych w mld zł	8,0	10,8	13,6	15,5	18,4	21,6	24,3	25,5	28,0	30,5
Akcyza od wyrobów importowanych w mld zł	1,0	1,3	1,9	2,4	2,7	3,6	3,0	3,4	3,5	3,8
Udział akcyzy w dochodach podatkowych ogółem	14%	14,3%	15,6%	14,9%	16,6%	20%	20,1%	20,5%	21,9%	22,6%
Udział akcyzy krajowej w akcyzie ogółem	88,9%	89,3%	87,7%	86,6%	87,2%	85,7%	89,0%	8,5%	88,9%	88,4%
Udział akcyzy od wyrobów importowanych w akcyzie ogółem	11,1%	10,7%	12,3%	13,4%	12,8%	14,3%	11,0%	11,5%	11,1%	11,6%
Udział akcyzy ogółem w wydatkach budżetu państwa	13,1%	13,2%	14,2%	14,2%	15,1%	16,5%	18,1%	16,2%	17,2%	18,2%
Udział akcyzy ogółem w PKB	4,2%	3,9%	4,0%	3,8%	3,8%	4,0%	3,8%	3,8%	4,1%	4,2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z [Analiza z wykonania budżetu..., 1995–2004].

Ważną zaletą podatku akcyzowego, oprócz niewątpliwej wydajności fiskalnej wynikającej z obciążenia nią artykułów masowego spożycia, jest łatwość jego poboru, który następuje zwykle w momencie wprowadzania produktu do obrotu lub ma miejsce w związku z wytworzeniem towaru, przy czym produkcja tego typu wyrobów jest często skoncentrowana, co pozwala na poddanie jej kontroli i obciążenie u źródła [Kosikowski, 1998, s. A/1, za Gomułowicz, Małecki, 2002, s. 463]. Ponadto podatek ten może pełnić funkcję instrumentu kształtującego pożądaną dla państwa wielkość i kierunki konsumpcji wybranych towarów³.

Akcyza stanowiła bardzo istotne i elastyczne narzędzie polityki fiskalnej i budżetowej, zwłaszcza że Ustawa z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, zwana dalej ustawą, przyznawała Ministrowi Finansów niezwykle szerokie kompetencje w zakresie kształtowania stawek akcyzy

³ Szerzej na ten temat: [Pomorska, 2002, s. 99].

oraz stosowania zwolnień o charakterze zarówno przedmiotowym, jak i podmiotowym⁴. Określając poziom obciążenia tą daniną oraz katalog zwolnień przedmiotowych, uwzględniał on: założenia ustawy budżetowej, przebieg realizacji budżetu, sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników akcyzy, sytuację rynkową w obrocie towarami akcyzowymi [Ustawa z dn. 08.01.1993 r., art. 37 ust. 4.]. Tak szerokie uprawnienia Ministra Finansów często spotykały się z krytyką, gdyż pozostawały w sprzeczności z zasadą ustawowej regulacji podatku⁵. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, wszystkie elementy konstrukcji prawnej podatku, które decydują o istnieniu obowiązku podatkowego, musi określać ustawa, a zatem władztwo podatkowe należy do parlamentu, a nie do organów władzy wykonawczej⁶. Ponadto niejednokrotnie okazywało się w praktyce, że kształt podatku akcyzowego nie był efektem planowej polityki podatkowej, lecz zależał od bieżących finansowych potrzeb państwa. Doraźne wykorzystywanie akcyzy negatywnie wpływało na kondycję branż wytwarzających artykuły obciążone tą daniną. Nadmierne fiskalizm, a także uznaniowość decyzji Ministra Finansów sprzyjały uchylaniu się od opodatkowania i rozwojowi szarej strefy.

Wielkość dochodów budżetowych osiąganym z poboru akcyzy uzależniona była od wielu czynników. Zasadniczy wpływ na wydajność fiskalną tego podatku miały: rodzaje i liczba wyrobów uznawanych za akcyzowe, wolumen ich sprzedaży w kraju oraz wielkość importu, stopy opodatkowania, zakres stosowanych ulg i zwolnień, a także efektywność realizacji dochodów z tej daniny.

Tworząc konstrukcję polskiego podatku akcyzowego i decydując o zaklasyfikowaniu danego towaru do wyrobów akcyzowych, kierowano się przede wszystkim wysoką akumulacją zysku (czyli nadwyżką przychodów ze sprzedaży nad kosztami wytworzenia), tradycją lub też opodatkowaniem danego rodzaju dóbr wysokimi stawkami podatku obrotowego⁷. Wykaz wyrobów obciążonych w Polsce podatkiem akcyzowym był w badanym okresie stosunkowo mocno rozbudowany i znacząco wykraczał poza standardy Unii Europejskiej, gdzie obligatoryjne jest obciążenie tą daniną wyłącznie olejów mineralnych, alkoholu i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych [Dyrektywa Rady EWG nr 92/12]. Do końca kwietnia 2004 r. akcyzą opodatkowanych było 18 grup wyrobów, przy czym można je było podzielić na cztery podstawowe typy:

- towary luksusowe — jachty pełnomorskie, łodzie żaglowe, łodzie z silnikiem i z dostosowaniem do silników, samochody osobowe, sprzęt elektroniczny wysokiej klasy, środki upiększające i wyroby perfumeryjne,

⁴ Do 2001 r. Minister Finansów upoważniony był do określania w drodze rozporządzenia podatników akcyzy, obecnie te nadmierne kompetencje zostały ograniczone poprzez zamieszczenie bezpośrednio w ustawie szczegółowej listy określającej jej zakres podmiotowy — art. 35 ust. 1.

⁵ Szerzej na temat zasad legislacji podatkowej: [Brzeziński, 1999, s. 49 i n.].

⁶ Szerzej na ten temat: [Gomułowicz, Małecki, 2002, s. 98 i n.].

⁷ Por.: [Komarecka, Kuliniacz, 2001, s. 10–11].

skóry futrzane zwierząt szlachetnych oraz odzież i inne wyroby z tych skór⁸;

- artykuły monopolowe — wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego (z wyjątkiem drożdży), wyroby winiarskie, piwo, wyroby tytoniowe, sól, karty do gry oprócz kart do gry dla dzieci, wyposażenie specjalistyczne obiektów działalności rozrywkowej, a także broń palna myśliwska i broń gazowa, które choć nie są towarami *stricto* monopolowymi podlegają jednak kontroli państwa [*Prawo podatkowe*, 2000, s. 202];
- paliwa — paliwa płynne, produkty naftowe oraz gaz używany do napędu pojazdów i napełniania butli turystycznych;
- energia elektryczna.

W ciągu jedenastoletniego okresu funkcjonowania akcyzy jej przedmiotowy zakres modyfikowano kilkakrotnie, likwidując lub wprowadzając nowe rodzaje wyrobów akcyzowych lub poszerzając definicje poszczególnych kategorii. Już w pierwszym roku funkcjonowania tego podatku do listy dodano broń palną myśliwską, a w kolejnym roku daniną obciążono opakowania z tworzyw sztucznych, półprodukty paliwowe z przeróbki ropy naftowej i specjalistyczne wyposażenie obiektów działalności rozrywkowej. W 1996 r. zrezygnowano z opodatkowania zapalek, ale w następnym roku akcyzę nałożono na gaz wykorzystywany do napędu pojazdów samochodowych i napełniania butli turystycznych o masie do 5 kg. W 1999 r. do katalogu dodano mieszaniny piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, wykreślono z niego natomiast gumę do żucia. Ostatnie zmiany polegały na zastąpieniu od 1 stycznia 2002 r. akcyzy obciążającej opakowania z tworzyw sztucznych — opłatą produktową i wprowadzeniu do wykazu towarów akcyzowych, z uwagi na kryzys finansów publicznych, energii elektrycznej w 2002 r.

Ustalenie faktycznego zakresu przedmiotowego akcyzy, bazy będącej źródłem dochodów budżetowych, nie byłoby możliwe bez uwzględnienia stosowanych zwolnień. W analizowanym okresie tworzyły one wyjątkowo szeroki katalog, a określała je zarówno ustawa, jak i wielokrotnie zmieniane rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego [*Ustawa* z dn. 08.01.1993 h i *Rozporządzenie* Ministra Finansów z dn. 23.12.2003 r.].

Dochody budżetowe z podatku akcyzowego uzależnione są w istotnym stopniu od obrotów, jakie realizują producenci wyrobów akcyzowych w kraju i od wolumenu importu. Wielkości te są z kolei wrażliwe na stan gospodarki, tempo wzrostu gospodarczego i strukturę spożycia. W ostatnich latach badanego okresu wyraźnie zmniejszyło się zainteresowanie społeczeństwa nabywaniem dóbr luksusowych, zmalała również sprzedaż samochodów i paliw. Trend ten spowodowany był spadkiem koniunktury gospodarczej, redukcją wielkości produkcji i ubożeniem społeczeństwa. Jednak legalna sprzedaż ta-

⁸ Pojęcie artykuły luksusowe w poszczególnych państwach odnosi się do innych wyrobów w zależności od tradycji, rozwoju cywilizacyjnego oraz zamożności obywateli.

kich artykułów jak wyroby alkoholowe i papierosy od wielu lat wykazywała tendencję malejącą z powodu ich nadmiernego opodatkowania, któremu to zjawisku towarzyszył wzrost przemytu tych towarów. Od 1996 r. stale spadała sprzedaż używek. Szczególnie wyraźnie było to widoczne w 1998 r. Wówczas obroty wyrobami spirytusowymi zmniejszyły się o 24,4%, papierosami o 14,4%, a paliwami o 2,4%. Ten negatywny trend uległ zmianie w 1999 r. Wyjątkowo w tamtym okresie wzrosła sprzedaż wszystkich grup artykułów, których opodatkowanie ma znaczenie dla budżetu⁹. Szczególne zmiany w zakresie sprzedaży wyrobów przemysłu spirytusowego odnotowano w 2003 r. Nastąpił wówczas nagły wzrost sprzedaży mocnych alkoholi (o 25%) spowodowany redukcją stawek opodatkowania tych wyrobów i skali przemytu. Wielkość sprzedaży niektórych wyrobów objętych podatkiem akcyzowym zaprezentowana jest w tabeli 2.

Tabela 2.

Wielkość sprzedaży wybranych wyrobów akcyzowych w latach 1996–2001

Wyszczególnienie	1996	1997	1997/ 1996 [%]	1998	1998/ 1997 [%]	1999	1999/ 1998 [%]	2000	2000/ 1999 [%]	2001	2001/ 2000 [%]	2002	2002/ 2001 [%]
Wyroby spirytusowe w mln l	115,9	108,7	93	82,2	75,6	86,8	105,6	80,3	92,5	82,2	102,4	75,1	91,4
Paliwa silnikowe w mln ton	9,0	10,1	112,5	9,8	97,6	12,6 w l	*	12,9 w l	102,2	14,4	*	3,0 w l	90,6
Przerób ropy w tys. ton	–	14,8	–	16,0	107,7	16,7	104	18,2	109,1	17,9	98,6	17,8	99,2
Papierosy w mln sztuk	96,5	95,0	98,4	81,2	85,5	94,2	116	91,5	97,1	83,2	90,9	82,0	98,7

* Dane nieporównywalne.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z [Analiza z wykonania budżetu..., 1997–2003].

Początkowo negatywne konsekwencje dla Skarbu Państwa, spowodowane redukcją obrotów wyrobami alkoholowymi i tytoniowymi, rekompensowane były gwałtownym wzrostem popytu na paliwa. W 2001 r. odnotowano jednak spadek sprzedaży benzyny bezołowiowej o 8,8% i oleju napędowego o 12,6%. Warto zauważyć, że na przestrzeni lat zmieniała się struktura nabywanych paliw — stopniowo zastępowano etyliny — benzynami bezołowiowymi. Jeszcze w 1997 r. wzrost sprzedaży paliw wynikał głównie ze zwiększenia się obrotów etyliną E-94 — o 33%, a w mniejszym stopniu — olejów napędowych o 14,6% i benzyny bezołowiowej o 5,4%. Natomiast w 2000 r. był już jedynie efektem wzrostu sprzedaży benzyn bezołowiowych o 37,3%, popyt na pozostałe paliwa, w tym okresie, drastycznie się zmniejszył.

Drugim, obok podstawy opodatkowania, elementem decydującym o wydajności fiskalnej akcyzy są stawki tego podatku. Maksymalny poziom ob-

⁹ Tendencja ta nie dotyczyła m.in. wódek, których sprzedaż spadła o 7,9%.

ciężenia tą daniną określała ustawa i wynosił on dla towarów produkowanych w kraju od 25% do 95%, a dla towarów importowanych od 40% do 1900%. Faktycznie obowiązujące stopy ustalał jednak Minister Finansów. Z uwagi na priorytetowe znaczenie dla budżetu państwa akcyzy nakładanej na artykuły wytwarzane w kraju, dalsza analiza będzie dotyczyła właśnie tych wyrobów. Badanie poziomu obciążenia tą daniną na przestrzeni 11 lat pozwala stwierdzić, że wyjątkowo zmienny charakter miały stawki nakładane na grupy wyrobów przynoszące budżetowi największe dochody — alkohole, wyroby tytoniowe i paliwa. Modyfikowano je nawet kilkakrotnie w ciągu roku. Zmiany w zakresie stosowanego poziomu obciążenia akcyzą towarów o kluczowym znaczeniu dla realizacji funkcji fiskalnej tego podatku przedstawia tabela 3.

Tabela 3.

Stawki podatku akcyzowego na paliwa, wyroby tytoniowe, alkohole i samochody w latach 1997–2003 w zł

Nazwa wyrobu	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Etylina 94	916,00	1249,00	1219,00	1399,00	1588,00	1629,00	–
Benzyna bezołowiowa	830,00	1157,00	1127,00	1257,00	1427,00	1464,00	1498,00
Olej napędowy	495,00	770,00	828,00	948,00	1076,00	1104,00	1129,00
Olej opałowy	–	–	100,00	115,00	130,00	160,00	195,00
Gaz płynny	–	–	90,00 /1000 l	100,00 /1000 l	230,00 /1000 l	390,00 /1000 kg	450,00 /1000 kg
Papierosy marek zagr. produkowane w Polsce za 1000 szt. lub w %	64,10	76,50	97,40	37,50 i 25%*	50,00 i 25%	52,00 i 25%	57,00 i 25%
Papierosy z filtrem o dł. pow. 70 mm produkowane w Polsce za 1000 szt. lub w %	52,60	65,50	83,40	37,50 i 25%*	50,00 i 25%	52,00 i 25%	57,00 i 25%
Papierosy z filtrem o dł. do 70 mm produkowane w Polsce za 1000 szt. lub w %	46,10	51,50	65,60	37,50 i 25%*	50,00 i 25%	52,00 i 25%	57,00 i 25%
Papierosy bez filtra	44,30	50,00	63,70	60,00	60,00	60,00	60,00
Cygara i cygaretki	50,00	50,00	97,40	124,70	123,00	123,00	123,00
Pozostałe wyroby tytoniowe	60,00	50,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00
Spirytus	491,00 /10 dm ³	5174,00 /hl	5677,00 /hl	5677,00 /hl	6278,00 /hl	6278,00 /hl	4400,00 /hl**
Piwo	0,62/l st. Blg	4,95/hl st. Plato	5,45/hl st. Plato	5,78/hl st. Plato	6,86/hl st. Plato	6,28/hl st. Plato	6,28/hl st. Plato

Nazwa wyrobu	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Wino gronowe i gronowo-ziółowe	0,92/l	100,00 / hl	110,00 /hl	112,00 /hl	136,00 /hl	136,00 /hl	136,00 /hl
Inne napoje sfermentowane	0,55– –0,94/l	60– –200/ hl	66– –220/hl	67– –224/hl	67– –273/ hl	67– –273/ hl	67– –273/hl

* W czerwcu 2000 r. nastąpiła zmiana systemu naliczania akcyzy od papierosów — stawka jest obecnie wyrażana w procencie maksymalnej ceny detalicznej oraz w kwocie na jednostkę wyrobu.

** W październiku 2002 r. wprowadzono obniżone o 30% stawki podatku na wyroby spirytusowe. Mogą je stosować podatnicy, którzy zredukowali ceny poszczególnych wyrobów o co najmniej 20% w stosunku do średniej ceny u danego podmiotu w lipcu 2002 r. i nie będą ich podnosili przez co najmniej 6 miesięcy. W pozostałych przypadkach wynosi ona 6278 zł/hl.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Rozporządzenie Ministra Finansów o podatku akcyzowym z lat 1997–2003]¹⁰.

Stopy akcyzy na samochody osobowe, opakowania z tworzyw sztucznych i zapalki również nie były stabilne. Podatek w wysokości 10% pobierano początkowo od sprzedaży samochodów, których cena była wyższa od równowartości 8000 ECU, w latach 1994–1996 próg ten obniżono do 7000 ECU, a następnie podwyższono do 7500. Od 1999 r. auta o pojemności silnika powyżej 2000 cm³ obciążono akcyzą 10%, by w roku następnym podwyższyć ją do 15%, a od 2002 r. zredukować do 12%. Pojazdy o mniejszej pojemności silnika obłożono w analogicznych okresach stopami 2%, 6% i 3%. Grupy opakowań z tworzyw sztucznych obejmowały w sumie 13 rodzajów tych wyrobów. Stawki dla przykładowych artykułów w 2001 r. wynosiły: dla beczek — 6,00 zł/szt., dla butelek o pojemności do 1,5 l — 0,04 gr/szt., a dla większych — 0,06 gr/szt. W 1996 r. akcyzą 0,06 gr/1000 szt. obciążone były zapalki.

Poziom opodatkowania pozostałych wyrobów nie zmieniał się przez cały okres funkcjonowania podatku i wynosił:

- 7% — dla soli jodowanej lub z mikroelementami;
- 10% — dla sprzętu elektronicznego wysokiej klasy;
- 15% — dla urządzeń do gier losowych i zakładów wzajemnych, odzieży i wyrobów ze skór futerkowych, łodzi żaglowych, których cena jest wyższa od równowartości 2400 EUR, soli zwykłej;
- 20% — dla broni palnej gazowej, jachtów, których cena jest wyższa od równowartości 2400 EUR, środków upiększających, skór futrzanych zwierząt szlachetnych, gumy do żucia¹¹;
- 25% — dla kart do gry.

Energia elektryczna obciążona była podatkiem w wysokości 0,02 gr/kWh.

Stosowane w Polsce stawki akcyzy miały charakter kwotowy, procentowy i mieszany. Stopy tej daniny były stosunkowo wysokie i z wyjątkiem opodatkowania

¹⁰ Podane w tabeli stawki były obowiązującymi na początku danego roku lub pierwszymi po zmianie w danym roku.

¹¹ Opodatkowanie łodzi żaglowych i jachtów stosowano do 06.2002, a gumy do żucia — do 1999 r.

wania papierosów, znacząco wykraczały poza minimalne stawki obowiązujące w Unii Europejskiej. Porównując je jednak z poziomem obciążenia akcyzą w większości państw członkowskich, można stwierdzić, że były one niższe.

Funkcja fiskalna akcyzy realizowana była głównie dzięki obciążeniu nią następujących grup towarów — alkoholu, wyrobów tytoniowych i paliw, a pod koniec badanego okresu również energii elektrycznej. Dochody skarbowe uzyskiwane dzięki obciążeniu pozostałych artykułów stopniowo odgrywały coraz mniejszą rolę. Wielkość wpływów z akcyzy nałożonej na alkohole, wyroby tytoniowe i paliwa oraz udział dochodów z tego tytułu w akcyzie ogółem i akcyzie pobieranej od wyrobów krajowych przedstawia tabela 4.

Tabela 4.

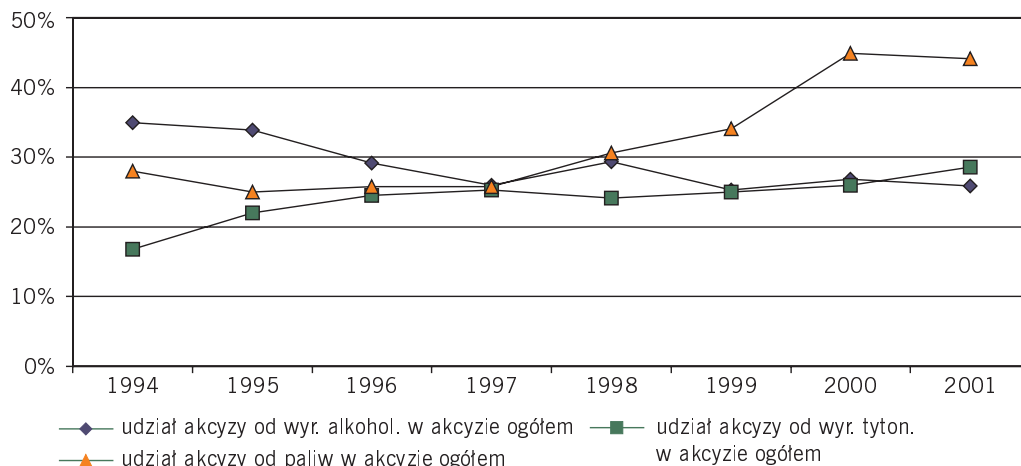
Wpływ z podatku akcyzowego obciążającego wyroby krajowe w latach 1994–2003

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002*	2003*
Wyroby spirytusowe w mld zł	3,15	4,11	4,53	4,64	6,33	6,38	6,53	6,60	6,6	7,1
Wyroby tytoniowe w mld zł	1,51	2,67	3,81	4,52	5,21	6,29	6,34	7,30	7,9	8,4
Paliwa w mld zł	2,52	3,03	4,00	4,61	6,60	8,58	10,93	11,27	14,3	15,2
Energia elektryczna w mld zł	–	–	–	–	–	–	–	–	1,6	2,5
Akcyza od wyrobów krajowych w mld zł	8,01	12,50	13,60	15,50	18,40	21,59	24,30	25,56	28,0	30,5
Akcyza ogółem w mld zł	9,00	12,14	15,52	17,89	21,59	25,21	27,31	28,86	31,5	34,4
Udział akcyzy od ww. wyrobów w akcyzie od wyrobów krajowych %	89,6	78,5	90,7	88,8	98,6	98,4	97,9	98,5	–	–
Udział akcyzy od ww. wyrobów w akcyzie ogółem w %	79,8	80,8	79,5	77,0	84,0	84,3	87,1	87,2	96,5	96,5

* Podane wielkości obejmują wpływy z akcyzy od wyrobów krajowych i importowanych łącznie.
Źródło: jak w tab. 1.

Początkowo, od 1994 do 1997 roku, największych wpływów przysparzało budżetowi opodatkowanie wyrobów spirytusowych. Od 1998 r. źródłem najpoważniejszych dochodów akcyzowych było obciążenie tą daniną paliw. Ewolucję znaczenia, jakie krajowa produkcja tych towarów odgrywała w tworzeniu dochodów akcyzowych w latach 1994–2001, przedstawia wykres 1.

W ostatnich latach przewaga wpływów z opodatkowania akcyzą paliw pogłębiała się. W roku 2002 dochody z tej daniny nakładanej zarówno na produkcję krajową, jak i na import stanowiły aż 45,4%, a w 2003 r. 44,2% całości dochodów akcyzowych. Spadało natomiast znaczenie opodatkowania wyrobów tytoniowych, które w latach 2002–2003 przyniosły kolejno 25,1% i 20,4% dochodów akcyzowych. Stabilne były natomiast udziały wpływów z opodatkowania wyrobów alkoholowych, które przyniosły około 21% dochodów z akcyzy ogółem. Zwrócić należy uwagę na istotne znaczenie opodatkowania energii elektrycznej. W pierwszym roku pobierania tej daniny wpływy z tego tytułu wyniosły 5,1%, a w następnym już 7,4%.



Wykres 1.

Struktura dochodów akcyzowych w latach 1994-2001

Źródło: jak w tab. 1.

Funkcjonowanie podatku akcyzowego w praktyce wykazywało wiele nieprawidłowości. Jednym z podstawowych problemów było zbyt optymistyczne planowanie dochodów budżetowych z tytułu akcyzy i ich coroczne przeszacowywanie. Zakładany wzrost dochodów z tytułu poboru akcyzy i stopień faktycznej realizacji wpływów w stosunku do prognoz zawartych w ustawach budżetowych w poszczególnych latach przedstawia tabela 5.

Tabela 5.

Podatek akcyzowy — zakładany wzrost i stopień realizacji planowanych wielkości w % w latach 1994-2003

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Planowany wzrost dochodów akcyzowych w stos. do roku poprzedniego	322,1	54,2	49,0	30,0	34,9	19,89	15,5	21,4	12,3	9,1
Wykonanie planowanych dochodów z akcyzy ogółem	89,6	87,5	85,8	88,9	87,3	99,8	93,9	92,9	96,9	99,9
Wykonanie planowanej akcyzy od wyr. krajowych	—	86,8	84,3	88,0	88,0	97,6	97,5	88,4	97,8	100,7
Wykonanie planowanej akcyzy od wyr. import.	—	93,8	98,5	96,4	82,7	115,1	72,2	77,7	90,2	93,9

Źródło: jak w tab. 1.

Zakładane w ustawach budżetowych wpływy z poboru akcyzy nigdy nie zostały zrealizowane. Wyjątkowo trafnie określono je w 1999 r. i 2003 r., wówczas odchylenia miały charakter marginalny. Największy błąd popełniono w 1996 r., kiedy to dochody przeszacowano aż o 14,2%. Poważne trudności

w realizacji wpływów z akcyzy napotkano również w 2001 r. Dochody z podatku akcyzowego zaplanowane w pierwotnej wersji budżetu wykonano zaledwie w 86,9%. Nie osiągnięto też skorygowanych wielkości, ujętych w budżecie po nowelizacji.

Przyczyny leżące u podstaw tego zjawiska były różnorodne. Podstawowym problemem był spadek sprzedaży używek: alkoholu i wyrobów tytoniowych, nieoznaczający jednak zmniejszenia ich spożycia w społeczeństwie. Zjawisku temu towarzyszył bowiem przemysł z zagranicy na szeroką skalę i nielegalna produkcja tych towarów w kraju. Sytuacja ta prowadziła do pogarszania się kondycji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw branży spirytusowej i tytoniowej, które źródło swoich trudności upatrywały w nadmiernie wysokich stawkach akcyzy, nakładanej na wytwarzane przez nie artykuły. Rozwój szarej strefy, nieszczelne granice państwowe, opieszałość i nieprawidłowość działania funkcjonariuszy celnych oraz organów kontroli skarbowej powodowały, że budżet państwa co roku tracił miliardy złotych [Pomorska, 2002, s. 102].

Częstym powodem rozbieżności między planowanymi wpływami z akcyzy a faktyczną realizacją były opóźnienia, redukcja bądź całkowita rezygnacja z zakładanych przy projektowaniu budżetu podwyżek cen towarów objętych akcyzą¹². Od 2001 r. trudności w osiągnięciu prognozowanych dochodów z akcyzy spowodowane były m.in. osłabieniem tempa wzrostu gospodarczego, ograniczeniem konsumpcji dóbr luksusowych, w tym samochodów, przeszacowaniem inflacji.

Wspomniane wcześniej trudności finansowe zakładów przemysłu spirytusowego i tytoniowego spowodowały narastanie zaległości¹³ w regulowaniu przez nie zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego. Skalę problemu obrazują dane zawarte w tabeli 6.

Tabela 6.

Zaległości w podatku akcyzowym w latach 1994–2003

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Zaległości w akcyzie ogółem w mln zł	100,3	138,7	202,1	286,8	209,0	281,2	495,9	786,1	678,2	1403,6
Zaległości w akcyzie od wyr. krajowych w mln zł	99,0	137,1	198,9	207,3	206,9	279,1	493,3	760,0	b.d.	b.d.
Zaległości w akcyzie od wyr. import. w mln zł	1,3	1,6	3,1	1,0	2,1	2,1	2,6	24,2	b.d.	b.d.
Liczba największych dłużników wg wykazu MF	53	59	101*	139*	128*	120*	101*	25*	b.d.	b.d.
Udział zaległości w dochodach z akcyzy w %	1,1	1,1	1,3	1,6	1,0	1,1	1,8	2,7	2,2	4,1

¹² Np. w 1995 r., zamiast dwóch 8% podwyżek cen paliw, podniesione je raz o 10%, a w 1998 r. ceny paliw podniesiono o 28,6%, a nie jak planowano o 43%.

¹³ Zgodnie z art. 51 Ordynacji podatkowej zaległością jest podatek, zaliczka lub rata podatku niezapłacona w terminie płatności.

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Wzrost zaległości w akcyzie ogółem w stos. do roku poprzedn. w %	–	38,2	45,7	141,9	72,9	134,6	176,3	158,5	–13,7	107,0
Wzrost zaległości w akcyzie od wyr. kraj. w stos. do roku poprzedn. w %	–	38,5	45,1	43,7	–0,2	34,9	76,8	54,5	b.d.	b.d.
Wzrost zaległości w akcyzie od wyr. import. w stos. do roku poprzedn. w %	–	25,4	93,8	–67,7	112,3	3,0	21,8	829,7	b.d.	b.d.

* Zaległości tych podmiotów przekroczyły w danym roku określona kwotę: w 1996 — 154 tys. zł, w 1997 r. — 150 tys. zł, 1998 r. — 154 tys. zł, w 1999 r. — 406 tys., w 2000 r. — 806 tys. zł, a w 2001 r. — 10000 tys. zł.

Źródło: jak w tab. 1.

Na podstawie danych zawartych w tabeli można stwierdzić, że kwoty zaległości systematycznie wzrastały, stopniowo zwiększała się również relacja nieuregulowanych zobowiązań do dochodów osiągniętych z podatku akcyzowego. Z roku na rok coraz więcej podmiotów zalegało z opłaceniem podatku. Drastycznie rosły też kwoty zadłużenia poszczególnych jednostek.

W 1996 r. z uwagi na nagły wzrost zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego przedsiębiorstw z branży winiarskiej, Minister Finansów skierował do izb skarbowych „Wytyczne w sprawie udzielania podmiotom gospodarczym produkującym i rozlewającym wyroby winiarskie ulg w spłacie niektórych zaległych podatków, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych”. Na ich podstawie umorzono zaległości 10 jednostek, powstałe do 25 stycznia 1995 r. na łączną kwotę 2308 mln zł. NIK stwierdziła jednak, że ingerencja Ministerstwa Finansów w postępowanie podatkowe, prowadzone przez podległe mu organy w drodze zalecania stosowania ulg podatkowych, jest niezgodna z prawem. Wydawane, zgodnie z upoważnieniem ustawowym, przez Ministra Finansów zarządzenia miały charakter uznaniowy i przyznawały preferencje podatkowe wskazanym podmiotom, mimo że sama ustawa takich rozwiązań nie przewiduje [*Realizacja dochodów budżetu...*, 1996, s. 7.].

W sumie w okresie od lipca 1993 do września 1996 r., w wyniku zaleceń Ministerstwa Finansów (m.in. w drodze tajnych pism), zaniechano ustalenia i poboru podatku akcyzowego oraz umorzono zaległości na kwotę 173 mln zł. Przyznano również ulgi polegające na odrażaniu i rozkładaniu na raty należności na kwotę 44,7 mln zł. Na ich wielkość zasadniczy wpływ miała polityka prowadzona w tym zakresie przez Ministerstwo Finansów¹⁴.

W 1997 r. odnotowano znaczącą redukcję zaległości w akcyzie od towarów importowanych (o 69%), przy jednoczesnym wzroście nieuregulowanych należności z tytułu akcyzy obciążającej wyroby krajowe, zwłaszcza wina

¹⁴ Od VII 1993 r. do IX 1996 r. największe ulgi przyznano: Fabryce Samochodów w Lublinie — 8,5 mln zł, Łódzkiej Wytwórni Papierosów — 5,8 mln zł, Petrochemii Płock — 4,0 mln zł, Zakładom Przemysłu Owocowo-Warzywnego Milejów — 1,6 mln zł, Petrochemii Gdańsk 1,3 mln zł, Sieradzkim Zakładom Przemysłu Owocowo-Warzywnego w Sieradzu — 1,2 mln zł. Z podobnych preferencji w wysokości 38,9 mln zł skorzystał również General Motors Corporation Adam Opel AG (GMC).

(o 17,6%). W następnym roku tendencja ta uległa odwróceniu. W ostatnich latach analizowanego okresu prawidłowe realizowanie dochodów z tytułu akcyzy napotykało coraz większe trudności. W 2001 r. zaległości w akcyzie od wyrobów importowanych uległy zwielokrotnieniu, a od towarów produkowanych w kraju — poważnie wzrosły. Przyznane w tamtym okresie preferencje w postaci zaniechania ustalenia lub poboru podatku naraziły budżet na stratę w wysokości 120 tys. zł (o 53% mniej niż w 2000 r.), a umorzenia — na 29 956 tys. zł, to jest o 602% więcej niż w roku poprzednim. Drastyczny wzrost zaległości odnotowano w 2003 r. W stosunku do roku poprzedniego uległy one podwojeniu i stanowiły aż 4,2% dochodów z akcyzy ogółem. Istotnie również wzrosła skala umorzeń należności podatkowych. O ile w 2002 r. kwota ta nie odbiegała znacząco od wielkości umorzeń w roku poprzednim (31,0 mln zł), to w 2003 r. zwiększyła się aż o 216% (tj. 66,9 mln zł).

Ogólnie najpoważniejsze trudności w terminowym regulowaniu zobowiązań wobec fiskusa miały przedsiębiorstwa przemysłu spirytusowego i winiarskiego.

Na podstawie przeprowadzonej analizy w zakresie funkcjonowania podatku akcyzowego w latach 1994–2003 wysunąć można następujące wnioski:

1. Przedmiotowy zakres podatku akcyzowego był bardzo szeroki i obejmował wiele wyrobów, których opodatkowanie nie miało istotnego znaczenia fiskalnego. Jednocześnie katalog zwolnień podatkowych, regulowanych zarówno w ustawie, jak i aktach niższego rzędu, był nadmiernie rozbudowany. Główna część dochodów z akcyzy osiągnana była dzięki obciążeniu nią wyrobów alkoholowych, tytoniowych i paliw.
2. Podstawowe znaczenie miało obciążenie daniną sprzedaży towarów akcyzowych w kraju, które w latach 1994–2003 przynosiło średnio 88,1% dochodów akcyzowych. Opodatkowanie importu odgrywało zdecydowanie mniejszą rolę.
3. W ostatnich latach zauważyć można było tendencję do stabilizowania stawek akcyzy (były zdecydowanie rzadziej zmieniane), a nawet redukcji niektórych stóp opodatkowania.
4. Znaczenie skarbowe podatku akcyzowego obciążającego konsumpcję stosunkowo wąskiej grupy specyficznych towarów było bardzo duże i od 1993 roku, czyli od momentu jego wprowadzenia, wykazywało tendencję wzrostową. Wpływy z zasilającej budżet państwa akcyzy przewyższały jedynie osiągnane z podatku od towarów i usług. Prognozowane w ustawach budżetowych dochody z podatku akcyzowego nigdy nie zostały zrealizowane.
5. Trudności finansowe niektórych przedsiębiorstw, zwłaszcza wytwarzających wyroby alkoholowe, były powodem narastania zaległości w regulowaniu przez nie zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego i umarzania części długów wobec fiskusa.
6. Akcyza stanowiła elastyczne źródło dochodów budżetowych. Minister Finansów pełnił funkcję głównego kreatora polityki państwa w dziedzinie podatku akcyzowego, posiadał szerokie uprawnienia do kształtowania stawek i stosowania zwolnień, a w konsekwencji wpływów z podatku akcyzowego.

Bibliografia

- Analizy z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, Wydawnictwo NIK, Warszawa 1995–2004.
- Brzeziński B., 1999, *Prawo podatkowe*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.
- Dyrektywa Rady EWG nr 92/12 z dn. 25.02.1992 w sprawie ustaleń ogólnych dotyczących produktów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym i kontroli obrotu tymi produktami, Dz. Urz. EWG m L 76/1.
- Gomułowicz, J. Małecki, 2002, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Komarecka E., Kulinić T., 2001, *Akcyza 2001 r.*, Warszawa.
- Pomorska A., 2002, *Polski podatek akcyzowy na tle standardów Unii Europejskiej*, w: Zeszyt Naukowy WSFiB w Radomiu — Finanse, Bankowość, Ubezpieczenia, nr 1, Radom.
- Prawo podatkowe*, 2000, W. Wójtowicz (red.), Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.
- Realizacja dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego. Sprawozdanie z kontroli NIK nr 96/008*, 1996, Wydawnictwo NIK, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, DzU nr 27, poz. 269 z późn. zm.
- Ustawa z dn. 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50 z późn. zm.

A b s t r a c t Excise duty in Poland in 1994–2003 and its fiscal importance

A

Despite its selective nature, the excise duty is one of the most effective sources of the state budget revenues. A fundamental influence on the receipts from this source is exercised by: the kinds and number of articles recognized as excisable and the volume of their sales in the country and of their imports, the excise duty rates, the extent of granted allowances and exemptions, as well as the efficiency in collecting the revenues from this duty.

The range of excise duty applicability is very large and covers a great number of articles, many of them of no significant fiscal importance. At the same time, the list of allowances and exemptions introduced both by acts of Parliament or by ordinances of government bodies is excessively extended. The bulk of revenues obtained from the excise duty comes from taxation of alcoholic beverages, tobacco articles and fuels, while the source of greatest importance is the duty on domestic sales of goods that, in 1994–2001, provided on average 87.7% of the total excise duty revenues. The taxation of imports played a much smaller role.

The rates of excise duty burden are relatively high and since the start of their functioning have been many times modified. However, in recent years a trend towards stabilizing the excise duty rates, and even towards reducing some of them, can be observed.

Excessive excise rate duties led to deterioration in the condition of the spirits, wine and tobacco branches. Financial difficulties of some firms, especially those producing alcoholic beverages, led to accumulation of arrears in the discharge of their excise duty liabilities and to remission of a part of their indebtedness on that score.

The excise duty is a flexible source of budget revenues and it is the Minister of Finance who plays the role of the main author of the state's policy in this area. He has broad powers in shaping the rates and introducing the allowances and exemptions and, consequently, in shaping the revenues from the excise duty. The excessive authority of the Minister of Finance and the use of excise duty as a source of additional revenue whenever the budget is in critical situation is often subject for criticism.