

# Katarzyna Wójtowicz

---

## Zakres przedmiotowy i stawki polskiego podatku akcyzowego na tle standardów UE

---

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 36,  
271-289

---

2002

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

KATARZYNA WÓJTOWICZ

*Zakres przedmiotowy i stawki polskiego podatku akcyzowego  
na tle standardów UE*

---

The range of the subject and rates of the Polish excise tax  
versus the standards of the European Union

PRAWO WSPÓLNOTOWE W ZAKRESIE HARMONIZACJI  
PODATKÓW AKCYZOWYCH

Harmonizacja podatków pośrednich, w tym podatków akcyzowych, w ramach Wspólnoty Europejskiej jest procesem niezbędnym dla zapewnienia rzeczywistej swobody w przepływie towarów, usług i kapitału oraz zabezpieczenia właściwych źródeł dochodów budżetom państw członkowskich. Dlatego też potrzeba ujednoczenia podatków obrotowych i podatków od spożycia wyrażona została już w Traktacie Rzymskim z 1957 r. o utworzeniu EWG.<sup>1</sup> Państwa członkowskie zobowiązały się, iż nie będą nakładać na towary pochodzące z innych państw członkowskich żadnych podatków (zarówno bezpośrednich jak i pośrednich) innych niż te, które nakładane są na odpowiednie towary krajowe.<sup>2</sup> W ramach dalszych działań harmonizacyjnych główny nacisk położono na dwa aspekty: określenie zakresu wyrobów akcyzowych obowiązkowo podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, oraz ustalenie wysokości minimalnych stawek podatkowych na te towary. Powyższe priorytety

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998, s. 151.

<sup>2</sup> H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1995, s. 12.

wyznaczyły aktualny stan prawa akcyzowego, który obejmuje osiem dyrektyw Rady Ministrów Wspólnot Europejskich.<sup>3</sup>

Zasadnicze znaczenie posiada Dyrektywa nr 12 z roku 1992 określająca zakres przedmiotowy podatku akcyzowego w państwach UE. Zgodnie z nią opodatkowaniu podlegają trzy grupy wyrobów: oleje mineralne, alkohole i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Przyjęto zasadę, iż państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia lub utrzymania podatków nakładanych na inne jeszcze produkty, pod warunkiem, że w handlu między państwami członkowskimi obciążenia te nie powodują wzrostu formalności przy przekraczaniu granicy. Jednocześnie w ramach Wspólnoty nie jest możliwe nakładanie podatków o cechach podatku obrotowego na usługi. Opodatkowaniu akcyzą podlega produkcja wymienionych wyrobów na terytorium UE lub ich import, a obowiązek podatkowy powstaje w związku z przekazaniem produktu do konsumpcji. Dla określenia zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego istotne jest ustalenie zwolnień podatkowych. Od podatku zwolnione zostały wyroby akcyzowe, jeśli są przeznaczone:

- na dostawę do placówek dyplomatycznych i konsularnych;
- dla organizacji międzynarodowych;
- dla sił zbrojnych państw członkowskich NATO;
- do konsumpcji na mocy porozumienia obejmującego państwa nieczłonkowskie oraz organizacje międzynarodowe.

Kolejne trzy dyrektywy<sup>4</sup> dotyczą struktury podatków akcyzowych, zaś pozostałe cztery<sup>5</sup> regulują kwestię minimalnych stawek akcyzy na poszczególne wyroby stosowanych w krajach UE.

Zakres przedmiotowy akcyzy od papierosów reguluje Dyrektywa nr 59 z roku 1995, mocą której podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych obejmuje: papierosy, cygara i cygaretki, tytoń do palenia – tytoń drobno cięty do ręcznego

<sup>3</sup> Zob: Dyrektywa Rady EWG nr 92/12 z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ustaleń ogólnych dotyczących produktów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym i kontroli obrotu tymi produktami, Dz. Urz. EWG nr L 76/1; Dyrektywa Rady EWG nr 92/79 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatków akcyzowych od papierosów; Dz. Urz. EWG nr L 316/8; Dyrektywa Rady EWG nr 92/80 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatków akcyzowych od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy, Dz. Urz. EWG nr L 316/8; Dyrektywa Rady EWG nr 92/81 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych, Dz. Urz. EWG nr L 390/124; Dyrektywa Rady EWG nr 92/82 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych, Dz. Urz. EWG Nr L 316/19; Dyrektywa Rady EWG nr 92/83 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, Dz. Urz. EWG nr L 316/2; Dyrektywa Rady EWG nr 92/84 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych, Dz. Urz. EWG nr L 316/29; Dyrektywa Rady UE nr 95/59 z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż obrotowy wpływających na konsumpcję wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. UE nr 358/30.

<sup>4</sup> Zob. Dyrektywy Rady EWG nr 81 i 83 z 1992 r. oraz Dyrektywa Rady UE nr 59 z 1995 r.

<sup>5</sup> Zob. Dyrektywy Rady EWG nr 79, 80, 82 i 84 z 1992 r.

sporządzania papierosów oraz tytoń do palenia występujący pod innymi postaciami. Z podatku akcyzowego zwolnione zostały: denaturowany tytoń przetwarzany, używany do celów przemysłowych lub ogrodniczych, wyroby tytoniowe zniszczone pod nadzorem administracyjnym, wyroby tytoniowe przeznaczone do testów naukowych, a także wyroby tytoniowe skierowane do ponownego przerobu producenta.

Określenie zakresu przedmiotowego podatków akcyzowych od olejów mineralnych zawarte jest w Dyrektywie nr 81 z 1992 roku. Produkty te nie są tam jednak imiennie wymienione, a jedynie wskazane poprzez odesłanie do kodów Wspólnej Nomenklatury. Jako główne wyroby zaliczane do tej grupy można wymienić: benzynę ołowiową i bezołowiową, olej napędowy i opały, ciężki olej płynny, LPG (liquid petroleum gas) oraz metan. W każdym państwie kwotę podatku akcyzowego nalicza się od 1000 l produktu w temperaturze 15 st. C, zaś w przypadku ciężkich olejów płynnych, LPG, metanu od 1000 kg. Ponadto dyrektywa przewiduje następujące rodzaje zwolnień od podatku akcyzowego w odniesieniu do olejów mineralnych:

- oleje mineralne stosowane do celów innych niż jako paliwa silnikowe lub grzewcze;

- oleje mineralne dostarczane jako paliwa napędowe dla samolotów oraz na potrzeby żeglugi, z wyjątkiem prywatnych lotów o charakterze rekreacyjnym oraz żeglugi prywatnymi statkami.

Oprócz powyższych zwolnień o charakterze obligatoryjnym państwa członkowskie mogą stosować następujące zwolnienia fakultatywne dla olejów mineralnych wykorzystywanych:

- w procesie produkcji energii elektrycznej i elektrociepłowniach;
- na potrzeby żeglugi po wodach śródlądowych, z wyjątkiem rejsów prywatnych;

- w zakresie transportu pasażerów oraz przewozu towarów koleją;

- w zakresie pilotażowych projektów rozwoju technologicznego produktów przyjaznych środowisku;

- w zakresie produkcji, rozwoju, testowania i konserwacji statków i samolotów;

- wyłącznie w ramach prac rolnych, ogrodniczych oraz w leśnictwie i rybactwie;

- w związku z pogłębianiem koryt wód na szlakach żeglugi oraz w portach.

Kwestia zakresu przedmiotowego akcyz od alkoholu i napojów alkoholowych podlegających harmonizacji regulowana jest w Dyrektywie nr 83 z 1992 roku. Dotyczy ona następujących produktów: piwa, wina i innych napojów sfermentowanych, produktów przejściowych oraz alkoholu etylowego. Dyrektywa zawiera także bardzo dokładne definicje poszczególnych produktów odsyłające do kodów CN mające zapobiec ewentualnym wątpliwościom przy klasyfikacji danego wyrobu. Wysokość podatku ustala się w związku z ilością

hektolitrów i w nawiązaniu do stężenia (stopni) napoju. Państwa członkowskie zwalniają produkty objęte dyrektywą z ujednoliconego podatku akcyzowego na określonych przez nią warunkach:

- gdy produkty te są rozprowadzane w postaci całkowicie denaturowanego alkoholu zgodnie z wymogami któregośkolwiek z państw członkowskich;
- gdy są one denaturowane zgodnie z wymogami któregośkolwiek z państw członkowskich i używane do wytwarzania jakiegokolwiek produktu nie przeznaczonego do spożycia przez ludzi;
- gdy są one używane do produkcji octu, lekarstw, bądź do produkcji substancji smakowo-aromatycznych używanych do wytwarzania artykułów spożywczych i napojów bezalkoholowych;
- gdy są one wykorzystywane jako próbki analiz niezbędnych do prób produkcyjnych lub naukowych, dla celów medycznych w szpitalach i aptekach;
- gdy są one wykorzystywane do procesów produkcyjnych, pod warunkiem, że produkt końcowy nie zawiera alkoholu oraz do produkcji komponentów nie objętych podatkiem akcyzowym.

Zagadnienia związane z wysokością minimalnych stawek na wyroby akcyzowe podlegające harmonizacji regulują cztery dyrektywy. Pierwsza z nich odnosi się do papierosów i stanowi, że podatek akcyzowy winien być naliczany w systemie mieszanym, złożonym z podatku specyficznego (kwotowego) od jednostki produktu i podatku proporcjonalnego (procentowego) obliczanego na podstawie maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży. Tak skonstruowany podatek akcyzowy powinien stanowić nie mniej niż 57% detalicznej ceny zbytu (zawierającej wszystkie podatki) dla papierosów, na które jest największy popyt. Jednocześnie podatek akcyzowy w wyrażeniu kwotowo-procentowym winien być jednakowy dla wszystkich rodzajów papierosów bez względu na techniczne cechy produktów oraz źródło ich pochodzenia.<sup>6</sup>

Dyrektywa nr 80 z roku 1992 obejmuje swym zakresem przedmiotowym: cygara i cygaretki, drobno krojony tytoń przeznaczony do wyrobu papierosów oraz inne rodzaje tytoniu nadające się do palenia. Podatek akcyzowy na powyższe produkty może być naliczany w następujących alternatywnych formach: podatku od wartości (procentowego), obliczonego na podstawie maksymalnej ceny zbytu każdego produktu, swobodnie określonej przez producentów uznanych we Wspólnocie oraz przez importerów z państw nieczłonkowskich, podatku specyficznego od ilości produktów lub połączenia podatku od wartości z podatkiem specyficznym, pod warunkiem, że ogólny podatek akcyzowy odpowiada minimalnej kwocie ustalonej dla:

a) cygar i cygaretek w wysokości 5% detalicznej ceny zbytu lub 7 euro<sup>7</sup> od 1000 szt. lub 1 kg;

<sup>6</sup> Zob. Dyrektywa Rady EWG nr 79 z roku 1992.

<sup>7</sup> Obecnie stawki wyrażane są w euro, jednakże akty prawa europejskiego wykorzystane do napisania niniejszego opracowania odwołują się do ECU.

b) drobno krajanego tytoniu nadającego się do palenia i przeznaczonego do wyrobu papierosów w wysokości 30% detalicznej ceny zbytu lub 20 euro od 1 kg;

c) innego tytoniu w wysokości 20% detalicznej ceny zbytu lub 15 euro od 1 kg.

Minimalne stawki akcyzy dla olejów mineralnych przedstawia tabela 1.

Kolejna dyrektywa reguluje natomiast wysokość minimalnych stawek na napoje alkoholowe stosowanych w ramach Wspólnoty. Powyższe stawki prezentuje tabela 2.

Tab. 1. Minimalne stawki akcyzy dla olejów mineralnych obowiązujące w UE  
The minimum rates of excise for mineral oils binding in the European Union

Nazwa produktu	Stawka akcyzy
Benzyna ołowiowa	337 euro/1000 l
Benzyna bezołowiowa	287 euro/1000 l
Olej napędowy	245 euro/1000 l
Olej opałowy	18 euro/1000 l
Ciężki olej płynny	13 euro/1000 kg
LPG (liquid petroleum gas)	100 euro/1000 kg
Metan	100 euro/1000 kg
Nafta	245 euro/1000 l

Źródło: Dyrektywa Rady EWG nr 92/82 z 19 października 1992 r. Dz. Urz. EWG nr L 316/19.

Tab. 2. Minimalne stawki na alkohol i napoje alkoholowe obowiązujące w UE  
The minimum rates for alcohol and alcoholic drinks binding in the European Union

Nazwa wyrobu	Stawka akcyzy
Produkty pośrednie*	45 euro/1 hl
Wina musujące	0 euro/1 hl
Wina niemusujące	0 euro/1 hl
Piwo	0,748 euro/1 hl stopni PLATO** lub 1,87 euro/1 hl stopni produktu gotowego
Alkohol etylowy i pozostałe napoje alkoholowe	550 euro/1 hl

\* Wszystkie produkty z faktycznym stężeniem alkoholu przekraczającym 1,2% vol., ale nie przekraczającym 22% vol.

\*\* Za jeden stopień Plato, w którym wyrażona jest stawka podatku akcyzowego, uważa się 1% wagi ekstraktu brzożki podstawowej, obliczonej na podstawie zawartości alkoholu oraz ekstraktu rzeczywistego w produkcie gotowym.

Źródło: Dyrektywa Rady EWG nr 92/84 z 19 października 1992 Dz. Urz. EWG Nr L 316/29.

Analiza podstawowych zasad prawa wspólnotowego pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

1. Podatek akcyzowy w UE został zharmonizowany tylko w odniesieniu do trzech grup towarów: papierosów i innych niż papierosy wyrobów tytoniowych, olejów mineralnych oraz alkoholi i napojów alkoholowych.

2. W dyrektywach zawarte są dokładne definicje poszczególnych kategorii wyrobów w ramach każdej z grup, by zapobiec jakimkolwiek wątpliwościom

i problemom związanym z praktycznym stosowaniem prawa wspólnotowego w każdym z państw członkowskich.

3. Pozostałe towary (nie wymienione w dyrektywach) mogą podlegać opodatkowaniu akcyzą, o ile nie wywoła to dodatkowych formalności przy przekraczaniu granic pomiędzy państwami członkowskimi, a stawka podatku pobieranego od produktu krajowego i importowanego z innych państw (zarówno członków UE, jak też spoza Unii) będzie jednakowa.

4. Przy opodatkowaniu wyrobów tytoniowych został zastosowany system mieszany opierający się zarówno na stawkach specyficznych, jak i procentowych, zaś oleje mineralne i alkohol obciążone są jedynie stawkami kwotowymi. Dominacja stawek specyficznych jest zjawiskiem pozytywnym, gdyż taki system pozwala uniknąć różnic wynikających z zastosowanej ceny, marży, czy technologii produkcji.

#### DOŚWIADCZENIA PAŃSTW UE W ZAKRESIE OPODATKOWANIA AKCYZĄ

Proces harmonizacji podatków wiąże się z ujednocnianiem prawa podatkowego w ramach Unii Europejskiej, ale nie ma na celu wyeliminowania narodowych systemów prawnych.<sup>8</sup> Chodzi jedynie o usunięcie tych rozbieżności, które mają wpływ na procesy integracyjne. Dlatego zarówno zakres przedmiotowy, jak i wysokość stawek akcyzy w poszczególnych państwach członkowskich są dosyć zróżnicowane. Poniżej zaprezentowany zostanie przegląd głównych rodzajów podatków akcyzowych obowiązujących w państwach piętnastki.<sup>9</sup>

W państwach Beneluxu ilość akcyz jest dość ograniczona. Podstawowe stawki obowiązujące w roku 2000 dla trzech grup produktów objętych harmonizacją prezentuje tabela 3. Stawki w Belgii i Luksemburgu są jednakowe i w przypadku olejów mineralnych niższe niż kwoty minimalne określone w Dyrektywie nr 82 z roku 1992, ponieważ Rada Europy w tym samym akcie prawnym przewidziała taką możliwość. Natomiast w Holandii poziom stawek na wspomniane produkty akcyzowe znacznie przekracza wielkości minimalne.

Oprócz zharmonizowanych trzech grup wyrobów podatek akcyzowy nakładany jest w Belgii także na kawę (zarówno paloną, jak i surową oraz ekstrakty kawy), napoje bezalkoholowe (wody mineralne, lemoniady), energię elektryczną oraz pojazdy silnikowe, a także automaty do gier. Podobnie w Holandii akcyzą obłożono również: energię elektryczną oraz napoje bezalkoholowe (w tym soki

<sup>8</sup> B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego...*, s. 151.

<sup>9</sup> *Inventory of Taxes Levied in the Member States of the European Union*, 17th edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2000.

Tab. 3. Stawki podatku akcyzowego w wybranych państwach Unii Europejskiej w 2000 r.  
The rates of excise tax in the selected states of the European Union in 2000

Nazwa wyrobu	Minimalna stawka w UE	Belgia stawka w euro	Holandia stawka w euro	Luksemburg stawka w euro
Papierosy	pow. 57% ceny zbytu*	47,36 % ceny zbytu i 53 euro /1000 szt.	21,05 % ceny zbytu i 43 euro /1000 szt.	47,36 % ceny zbytu i 53 euro /1000 szt.
Benzyna ołowiowa	337 euro/1 hl	295	636	295
Benzyna bezołowiowa	287 euro/1 hl	245	570	245
Olej napędowy	245 euro/1 hl	198	328	198
Olej opałowy	18 euro/1 hl	0	49	0
Produkty pośrednie	45 euro/1hl	47	60	47
Wina musujące	0 euro/1 hl	0	31	0
Wina niemusujące	0 euro/1 hl	0	24	0
Piwo	0,748 euro/1 hl st. PLATO lub 1,87 euro 1 hl st. produktu gotowego	0,79 st. PLATO	0,79 st. PLATO	0,79 st. PLATO
Alkohol etylowy i pozostałe napoje alkoholowe	550 euro/1 hl	223	599	818

\* suma stawki kwotowej i procentowej.

Źródło: Inventory of Taxes Levied in the Member States of the European Union, 17th edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2000.

owocowe oraz wody mineralne), natomiast w Luksemburgu zakres przedmiotowy podatku akcyzowego jest w zasadzie ograniczony do trzech podstawowych grup wyrobów akcyzowych.

W kolejnych trzech państwach członkowskich UE: Francji, Niemczech i Włoszech stawki akcyz na wyroby tytoniowe, oleje mineralne oraz alkohole są w pełni dostosowane do wytycznych zawartych w dyrektywach (tab. 4). Najwyższe stawki na oleje mineralne występują we Francji. Również w tym kraju zastosowano dość wysokie obciążenia na produkty pośrednie oraz czysty alkohol. Cechą charakterystyczną są także zerowe stawki na wina obowiązujące we Włoszech oraz niskie (na minimalnym poziomie ustalonym w prawie wspólnotowym) obciążenia piwa w Niemczech wynikające niewątpliwie z dominującego udziału tych napojów alkoholowych w produkcji wyrobów alkoholowych w powyższych krajach.

Zakres przedmiotowy podatku akcyzowego w tych państwach nie jest szeroki. We Francji podatkiem objęto także: oleje przeznaczone do spożycia, wody mineralne oraz inne napoje bezalkoholowe, a także energię elektryczną. Z kolei w Niemczech wyrobami akcyzowymi są m. in. kawa i opakowania jednorazowe na żywność, a także maszyny do gry, natomiast we Włoszech – zapalki, sprzęt elektroniczny: gramofony, wzmacniacze, magnetofony, magnetowidy, kamery i aparaty fotograficzne oraz telewizory i radiodbiorniki.



Tab. 4

Nazwa wyrobu	Minimalna stawka w UE	Włochy stawka w euro	Francja stawka w euro	Niemcy stawka w euro
Papierosy	pow. 57% ceny zbytu*	57% ceny zbytu	58,3% ceny zbytu	4,70 euro/1szt. i 22 % ceny zbytu
Benzyna ołowiowa	337 euro/1 hl	574	634	552
Benzyna bezołowiowa	287 euro/1 hl	526	586	501
Olej napędowy	245 euro/1 hl	386	378	317
Olej opałowy	18 euro/1 hl	22	23	317
Produkty pośrednie	45 euro/1 hl	50	213	169
Wina musujące	0 euro/1 hl	0	3,35	136
Wina niemusujące	0 euro/1 hl	0	8,35	51
Piwo	0,748 euro/1 hl st. PLATO lub 1,87 euro 1 hl st. produktu gotowego	1,40 st. prod. got.	1,30 st. prod. got.	0,79 st. PLATO
Alkohol etylowy i pozostałe napoje alkoholowe	550 euro/1 hl	645	1449	730

\* Suma stawki kwotowej i procentowej.

Tab. 5

Nazwa wyrobu	Minimalna stawka w UE	Dania stawka w euro	Finlandia stawka w euro	Szwecja stawka w euro
Papierosy	pow. 57% ceny zbytu*	21,22% ceny zbytu i 81 euro /1000 szt.	50% ceny zbytu i 15,14 euro/1000 szt.	39,2% ceny zbytu i 22 euro /1000 szt.
Benzyna ołowiowa	337 euro/1 hl	608	596,06	563
Benzyna bezołowiowa	287 euro/1 hl	520	520,37	491
Olej napędowy	245 euro/1 hl	285	280,20	294
Olej opałowy	18 euro/1 hl	21	18,33	198
Produkty pośrednie	45 euro/1 hl	60	42,89	301
Wina musujące	0 euro/1 hl	47	4,54	0
Wina niemusujące	0 euro/1 hl	60	4,54	0
Piwo	0,748 euro/1 hl t. PLATO lub 1,87 euro 1 hl st. produktu gotowego	3,61 st. prod. got.	1,68 st. prod. got.	1,74 st. prod. g.
Alkohol etylowy i pozostałe napoje alkoholowe	550 euro/1 hl	3696	588,66	5561

\* Suma stawki kwotowej i procentowej.

W państwach skandynawskich: Danii, Finlandii oraz Szwecji (tab. 5) stawki akcyzy na trzy obligatoryjne grupy wyrobów są dostosowane do wymogów prawa wspólnotowego. Najwyższe obciążenia dotyczą benzyny ołowiowej oraz olejów napędowych, a także alkoholu etylowego. Wysoka stawka na piwo obowiązuje w Danii, natomiast w Szwecji zastosowano minimalne stawki dla wina.

Zakres przedmiotowy podatku akcyzowego jest zdecydowanie najszerszy w Danii. Obejmuje on m. in.: kawę, herbatę, napoje bezalkoholowe (w tym wody mineralne i lemoniady), czekoladę, gumy do żucia, opakowania z tworzyw sztucznych, ale także nawozy, rozpuszczalniki, baterie oraz środki farmaceutyczne. Powyższy katalog wyrobów akcyzowych jest najdłuższy spośród wszystkich państw piętnastki. W Szwecji i Finlandii natomiast wykaz produktów obciążonych akcyzą nie jest nadmiernie rozbudowany i zwraca m.in.: samochody, środki farmaceutyczne, nawozy oraz napoje bezalkoholowe.

W Anglii, Irlandii oraz Austrii stawki podatków akcyzowych spełniają wymogi zawarte w dyrektywach (tab. 6). Najwyższe obciążenia występują w pierwszym z wymienionych państw, zwłaszcza w stosunku do benzyny ołowiowej, oleju napędowego oraz alkoholu etylowego i piwa. Wysokie stawki na alkohole nakładane są także w dwóch pozostałych krajach. Zakres przedmiotowy akcyzy jest wąski i obejmuje przykładowo: samochody, automaty do gier (Anglia, Irlandia) oraz reklamy telewizyjne, radiowe i prasowe (Austria).

Ostatnią grupę państw stanowią: Grecja, Hiszpania oraz Portugalia. Stawki na podstawowe produkty akcyzowe obowiązujące w tych krajach prezentuje tabela 7. Obciążenia podatkiem akcyzowym są w tych regionach bliskie stawkom minimalnym zawartym w dyrektywach. Cechą charakterystyczną jest zastosowanie zerowych stawek na wina oraz dość wysokich stawek na piwo i czysty alkohol. Zakres przedmiotowy podatków akcyzowych w tych państwach nie jest szeroki. Podatkiem objęto, oprócz wspomnianych trzech grup towarów, także: pojazdy mechaniczne, energię elektryczną, a w Grecji również: reklamy telewizyjne oraz telefony komórkowe.

Powyższe rozważania pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

1. We wszystkich państwach UE akcyzą objęte są trzy zharmonizowane grupy towarów, zaś stawki na te wyroby, choć są znacznie zróżnicowane, (poza nielicznymi wyjątkami) spełniają wymogi zawarte w dyrektywach.

2. Zakres przedmiotowy podatku akcyzowego w państwach UE nie jest nazbyt szeroki (najszerszy w państwach skandynawskich) i najczęściej obejmuje (poza zharmonizowanymi grupami towarów akcyzowych): pojazdy mechaniczne, napoje bezalkoholowe, kawę, herbatę, energię elektryczną oraz sprzęt elektroniczny. Potwierdza to tezę, że im rozwój gospodarczy danego kraju jest wyższy, tym węższy jest zakres opodatkowania akcyzą.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> A. Komar, *Systemy podatkowe krajów UE*, PWE, Warszawa 1996, s. 73.

Tab. 6

Nazwa wyrobu	Minimalna stawka w UE	Anglia stawka w euro	Irlandia stawka w euro	Austria stawka w euro
Papierosy	pow. 57% ceny zbytu*	22% ceny zbytu i 134 euro /1000 szt.	17,45% ceny zbytu i 84,77 euro/1000 szt.	42% ceny zbytu i 17,88 euro /1000 szt.
Benzyna ołowiowa	337 euro/1 hl	857	458	479
Benzyna bezołowiowa	287 euro/1 hl	693	374	407
Olej napędowy	245 euro/1 hl	814	325	283
Olej opałowy	18 euro/1 hl	b.d.	53	69
Produkty pośrednie	45 euro/1 hl	45	45	51
Wina musujące	0 euro/1 hl	261	546	145
Wina niemusujące	0 euro/1 hl	75	273	0
Piwo	0,748 euro/1 hl t. PLATO lub 1,87 euro 1 hl st. produktu gotowego	18,65 st. prod. got.	20 st. prod. got.	1,45 st. prod. got.
Alkohol etylowy i pozostałe napoje alkoholowe	550 euro/1 hl	3172	2762	727

\* Suma stawki kwotowej i procentowej.

Tab. 7

Nazwa wyrobu	Minimalna stawka w UE	Grecja stawka w euro	Portugalia stawka w euro	Hiszpania stawka w euro
Papierosy	pow. 57% ceny zbytu*	53,86% ceny zbytu	40% ceny zbytu i 21,95 euro/1000 szt.	54% ceny zbytu i 3 euro/1000 szt.
Benzyna ołowiowa	337 euro/1 hl	349	374	405
Benzyna bezołowiowa	287 euro/1 hl	302	349	403
Olej napędowy	245 euro/1 hl	244	239	267
Olej opałowy	18 euro/1 hl	59	b.d.	b.d.
Produkty pośrednie	45 euro/1 hl	45	47	b.d.
Wina musujące	0 euro/1 hl	0	0	27
Wina niemusujące	0 euro/1 hl	0	0	0
Piwo	0,748 euro/1 hl t. PLATO lub 1,87 euro 1 hl st. produktu gotowego	1,13 st. prod. got.	5,61 st. prod. got.	2,32 st. prod. got.
Alkohol etylowy i pozostałe napoje alkoholowe	550 euro/1 hl	2590	2494	685

\* Suma stawki kwotowej i procentowej.

## DOSTOSOWANIE PRZEDMIOTU I STAWEK POLSKIEGO PODATKU AKCYZOWEGO DO STANDARDÓW UE

W polskim podatku akcyzowym przedmiotem opodatkowania jest sprzedaż wyrobów akcyzowych w kraju oraz ich import. Sprzedaż wyrobów akcyzowych na eksport nie podlega opodatkowaniu akcyzą z zastrzeżeniem, iż nie dotyczy to wyrobów, które na podstawie odrębnych przepisów, zostały oznaczone znakami skarbowymi akcyzy.<sup>11</sup>

Przedmiotowy zakres towarów akcyzowych obejmował do 1.01.2002 r. cztery podstawowe grupy:

- 1) towary tzw. luksusowe;
- 2) towary monopolowe;
- 3) paliwa;
- 4) opakowania z tworzyw sztucznych.<sup>12</sup>

Do pierwszej grupy towarów zaliczyć można m. in. jachty pełnomorskie, łodzie żaglowe oraz łodzie z silnikiem, za wyjątkiem łodzi rybackich, roboczych i ratowniczych, samochody osobowe, sprzęt elektroniczny wysokiej klasy oraz kamery wideo, środki upiększające i wyroby perfumeryjne, wyprawione skóry futrzane zwierząt szlachetnych oraz wyroby z tych skór.

Wyroбами monopolowymi są z kolei: wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego, z wyłączeniem drożdży, wyroby winiarskie, piwo oraz pozostałe napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, a także mieszaniny piwa i napojów bezalkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 0,5%, wyroby tytoniowe, karty do gry, z wyłączeniem kart do gry dla dzieci, sól, wyposażenia specjalistyczne obiektów działalności rozrywkowej, takie jak: rulety, stoły do gry w karty, automaty hazardowe, maszyny i urządzenia losujące oraz elektroniczne maszyny i urządzenia do gry, a także broń palna myśliwska, broń gazowa (które trudno zaliczyć do wyrobów stricte monopolowych, ale będących niewątpliwie pod kontrolą państwa<sup>13</sup>).

Grupę trzecią stanowią produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne, a także gaz wykorzystywany do napędu pojazdów samochodowych oraz napełniana małych butli turystycznych. Do 1.01.2002 r. wyrobami akcyzowymi były także opakowania z tworzyw sztucznych, w tym również zastosowane do towarów w nich importowanych. Objęcie ich akcyzą uzasadnione było przede wszystkim względami ekologicznymi.

Powyższy zakres wyrobów akcyzowych zmieniał się w latach 1993–2002 kilkakrotnie. Zmiany owe polegały bądź to na dodaniu (bądź usunięciu)

<sup>11</sup> Art. 34 ust. 1 i art. 38 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

<sup>12</sup> Zał. nr 6 do ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm., stan prawny na 1.01.2002 r.

<sup>13</sup> *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza BRANTA, Lublin 2000, s. 202.

niektórych pozycji, ewentualnie poszerzeniu definicji poszczególnych kategorii wyrobów.

Już w pierwszym roku obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym poszerzono zakres pozycji trzeciej załącznika nr 6 o broń palną myśliwską.<sup>14</sup> Z kolei w roku 1994 wprowadzono poprawki polegające na dodaniu do wykazu wyrobów akcyzowych opakowań z tworzyw sztucznych, półproduktów paliwowych z przeróbki ropy naftowej oraz specjalistycznego wyposażenia obiektów działalności rozrywkowej.<sup>15</sup> Następne zmiany polegały na wykreśleniu z tego katalogu zapalek<sup>16</sup> oraz dodaniu w nim nowej pozycji – gazu używanego do napędu samochodów oraz napełniania małych butli turystycznych.<sup>17</sup> W roku 1999 usunięto ze spisu wyrobów akcyzowych gumę do żucia, oraz dodano mieszaniny piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%.<sup>18</sup> Najnowsza zmiana polega na wykreśleniu opakowań z tworzyw sztucznych<sup>19</sup> oraz dodaniu do wykazu energii elektrycznej.

Pomimo faktu, iż kolejne zmiany w wykazie wyrobów akcyzowych miały go przybliżyć do standardów UE, katalog ten jest zbyt szeroki w stosunku do rozwiązań stosowanych w większości państw członkowskich. Tak szeroki zakres nie musi jednak oznaczać sprzeczności z prawem wspólnotowym. Zgodnie z dyrektywą państwa członkowskie zachowują prawo do wprowadzenia podatków na inne niż trzy ustalone obligatoryjnie grupy towarów, pod warunkiem, iż nie spowodują one dodatkowych trudności w obrocie handlowym pomiędzy nimi.<sup>20</sup> Powszechnie uważa się jednak, że funkcjonowanie wspólnego wolnego rynku wymuszać będzie na państwach członkowskich ujednoczenie wykazu wyrobów akcyzowych podyktowane przede wszystkim chęcią zapewnienia tym towarom konkurencyjnych cen.<sup>21</sup> Dla Polski, w perspektywie członkostwa w UE, winno to oznaczać stopniowe ograniczanie katalogu wyrobów akcyzowych, zwłaszcza w odniesieniu do grupy tzw. towarów luksusowych.<sup>22</sup>

<sup>14</sup> Ustawa z 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz.U. nr 129, poz. 599.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 1994 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz.U. nr 132, poz. 670.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym oraz o zmianie ustawy karnej skarbowej, Dz.U. nr 13, poz. 640.

<sup>17</sup> Art. 8 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych.

<sup>18</sup> Art. 1 pkt 25 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Dz.U. nr 95, poz. 1100.

<sup>19</sup> Art. 41 ustawy z dnia 11 września 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorstw w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz opłacie depozytowej, Dz.U. nr 63, poz. 639.

<sup>20</sup> A. Dębiec, *Prawo podatkowe – opracowanie analityczne*, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 1998, s. 72.

<sup>21</sup> A. Pomorska, *Polski podatek akcyzowy na tle standardów Unii Europejskiej*, [w:] *Zeszyt Naukowy WSFiB w Radomiu – Finanse, Bankowość, Ubezpieczenia*, nr 1/2002.

<sup>22</sup> B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego...*, *op.cit.*, s. 180.

Dla ustalenia zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego istotne znaczenie ma określenie zwolnień podatkowych. Zawarte są one zarówno w ustawie o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym (identyczne dla obu podatków) oraz rozporządzeniach Ministra Finansów. Wykaz wyrobów akcyzowych zwolnionych z podatku w drodze rozporządzenia jest bardzo szeroki i obejmuje m.in.:<sup>23</sup>

- import towarów powracających z zagranicy wcześniej tam wywiezionych, gdy ich ilość nie wskazuje na przeznaczenie handlowe;
- import samochodów osobowych przekazanych nieodpłatnie polskiemu jednostkom budżetowym przez jednostki budżetowe znajdujące się poza granicami RP;
- odzież futrzaną i inne wyroby futrzarskie wytworzone ze skór zakupionych po cenach zawierających podatek akcyzowy;
- sprzedaż importowanych wódek, piwa, od których podatek został pobrany przez urząd celny;
- próby wyrobów spirytusowych, próby wyrobów tytoniowych pobierane przez organy kontroli, bądź przeznaczone do badań laboratoryjnych;
- sprzedaż spirytusu ratyfikowanego szpitalom, gdy jest on wykorzystywany do leczenia;
- sprzedaż wyrobów akcyzowych do wolnych obszarów celnych;
- sprzedaż energii elektrycznej ze źródeł niekonwencjonalnych, z elektrowni szczytowo-pompowych;

Porównanie zwolnień przedmiotowych w polskim podatku akcyzowym ze standardami UE pozwala stwierdzić, iż ich zakres w polskim prawie całkowicie odbiega od wytycznych unijnych i jest na ich tle nazbyt szeroki. Negatywnie ocenić należy także nadmierne uprawnienia Ministra Finansów do stosowania zwolnień zarówno podmiotowych jak i przedmiotowych, innych niż ustawowe oraz obniżania ustawowych stawek akcyzy. Te nazbyt szerokie kompetencje zostały w pewien sposób ograniczone poprzez umieszczenie szczegółowego wykazu podatników podatku akcyzowego bezpośrednio w ustawie (wcześniej wspomniano jedynie o producencie i importerze wyrobów akcyzowych), przez co Minister Finansów utracił upoważnienie do określania w drodze rozporządzenia innych podatników podatku akcyzowego. Może on natomiast nadal zwalniać niektóre grupy podatników (jedynie spośród wymienionych w ustawie) z obowiązku podatkowego.<sup>24</sup> Powyższą zmianę na tle dostosowywania polskiego prawa do wymogów UE należy ocenić pozytywnie.

Drugi obszar działań harmonizacyjnych stanowi dostosowanie stawek akcyzy do wytycznych zawartych w dyrektywach. Największe trudności w tej

<sup>23</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 22 marca 2002 r. w prawie podatku akcyzowego, Dz.U. nr. 27, poz. 669.

<sup>24</sup> Ustawa z 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dz. U. nr 122, poz. 1324.

Tab. 8. Stawki podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe w latach 1997–2002  
The rates of excise tax for tobacco products in 1997–2002

Nazwa wyrobu	Stawki akcyzy w zł/1000 szt. lub w %					
	1997	1998	1999	2000*	2001	2002
Papierosy:						
papierosy marek zagranicznych produkowane w Polsce	64,10	76,50	97,40	42 i 25%	50 i 25%	52 i 25%
papierosy z filtrem o długości powyżej 80 mm	52,60	65,50	83,40	42 i 25%	50 i 25%	52 i 25%
papierosy z filtrem o długości do 80 mm	46,10	51,50	65,60	42 i 25%	50 i 25%	52 i 25%
papierosy bez filtra	44,30	50,00	63,70	60	60	60
Cygara i cygaretki	50	50	97,40	124,70	123,00	123,00
Pozostałe wyroby tytoniowe	60	50	60	60	60	60

\* W roku 2000 nastąpiła zmiana systemu naliczania akcyzy od papierosów.

Źródło: Rozporządzenia Ministra Finansów z lat 1997–2002.

sferze dotyczą wyrobów tytoniowych. Dane zawarte w tabeli 8 wskazują, iż w latach 1997–2000 system opodatkowania papierosów opierał się na stawkach kwotowych, natomiast nie stosowano stawek procentowych, liczonych od ceny detalicznej papierosów, co było niezgodne z opisanymi wcześniej wymogami prawa europejskiego. Jednocześnie do roku 2000 występowało duże zróżnicowanie kwotowych stawek podatku akcyzowego na papierosy produkowane w kraju wyrażające się m.in. w zawiązaniu poziomu stawek na papierosy zagraniczne produkowane w Polsce. Kolejna niezgodność z prawem unijnym polega na niższym (niż zakładane 57%) minimalnym udziale podatku akcyzowego w cenie detalicznej, który (pomimo ciągłego wzrostu) kształtuje się obecnie na poziomie 51,3%.<sup>25</sup>

Warto także zauważyć, że w roku 1999 uległy zmianie zasady opodatkowania cygar i cygaretek. Do roku 1998 stawka na te wyroby miała charakter procentowy i kształtowała się na poziomie 50%. Jednocześnie występowało znaczne zróżnicowanie stawek dla producentów krajowych i importerów. Od stycznia 1999 r. na cygara i cygaretki krajowe jak i pochodzące z importu obowiązuje kwotowy podatek akcyzowy, znacznie niższy w stosunku do wcześniejszych rozwiązań.

Najważniejsza zmiana w systemie opodatkowania papierosów nastąpiła jednak w czerwcu 2000 r.<sup>26</sup> Zgodnie z wytycznymi Rady UE wprowadzono system mieszany, czyli procentowo-kwotowy. W systemie tym część kwotową podatku stanowi jedna dla wszystkich rodzajów papierosów stawka pobierana od 1000 sztuk, zaś drugą część podatku stanowi procentowa stawka pobierana

<sup>25</sup> „Zmiany w obszarze podatki”, Unia Europejska. Przegląd prawno-gospodarczy, nr 8/2001

<sup>26</sup> E. Komarecka, T. Kulinić, *Akcyza 2000*, Difin, Warszawa 2000, s. 80.

od maksymalnej ceny detalicznej danej marki papierosów. Stawka proporcjonalnego podatku została ustalona w ustawie z 20 listopada 1999 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym<sup>27</sup> w wysokości 25% maksymalnej ceny detalicznej wydrukowanej przez producenta lub importera na pojedynczym opakowaniu papierosów. Natomiast stawka kwotowa zawarta w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego<sup>28</sup> wynosi 52 zł/1000 szt. Jednocześnie suma podatku akcyzowego naliczonego od jakiegokolwiek rodzaju papierosów nie może być niższa niż 90% całkowitej kwoty podatku akcyzowego naliczonego od ceny równej najpopularniejszej kategorii cenowej (czyli tej, która według danych na 1 stycznia danego roku miała najwyższą sprzedaż za rok poprzedni).

Również w części dotyczącej dochodzenia do minimalnego unijnego obciążenia papierosów podatkiem akcyzowym Polska poczyniła w ostatnim okresie znaczne postępy, choć nadal nie spełnia wymogu osiągnięcia 57%. Realizacja powyższego warunku wymagać będzie bardzo znacznego podwyższenia akcyzy i cen papierosów w krótkim czasie, co może doprowadzić do wielu negatywnych zjawisk takich, jak:

- spadek legalnej sprzedaży papierosów,
- spadek rentowności przemysłu tytoniowego i spokrewnionych z nim dziedzin gospodarki,
- dalszy spadek zatrudnienia w przemyśle tytoniowym i wśród plantatorów tytoniu,
- zwiększenie opłacalności działalności szarej strefy w związku z gwałtownym wzrostem akcyzy w Polsce.<sup>29</sup>

W związku z powyższymi problemami dochodzenie do wysokości stawek obowiązujących w UE powinno dokonywać się stopniowo. Dlatego też rząd polski podjął starania o akceptację przez UE zmiany naszego stanowiska negocjacyjnego i wydłużenie okresu przejściowego na dostosowanie minimalnego udziału podatku akcyzowego do lat pięciu od daty technicznej gotowości do członkostwa w UE, tj. do 31 grudnia 2008 r.<sup>30</sup>

Kolejnym obszarem podlegającym harmonizacji w ramach UE jest akcyza na paliwa silnikowe i oleje napędowe. Ewolucję wysokości stawek akcyzy na te produkty w Polsce przedstawia tabela 9.

Stawki akcyzy na paliwa mają charakter kwotowy, co jest zgodne z wytycznymi prawa wspólnotowego. W omawianym okresie obserwujemy stopniowy ich wzrost dostosowujący je do minimalnych stawek na oleje mineralne obowiązujących w UE. W roku 2002 akcyza na podstawowe rodzaje paliw

<sup>27</sup> Dz. U. nr 95 poz.1100.

<sup>28</sup> Dz. U nr 119 poz. 1259.

<sup>29</sup> „Zmiany w obszarze podatki”, op. cit.

<sup>30</sup> Zmiana stanowiska negocjacyjnego w obszarze „Podatki” przyjęta przez Radę Ministrów w dniu 28 grudnia 2001 r.



Tab. 9. Stawki podatku akcyzowego na paliwa silnikowe i oleje napędowe w latach 1997–2002  
The rates of excise tax for engine fuel and driving oil in 1997–2002

Nazwa wyrobu	Stawki akcyzy w zł/1000 l					
	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Etylina 94	916,00	1249,00	1330,00	1399,00	1588,00	1629,00
Benzyna bezołowiowa	830,00	1157,00	1230,00	1257,00	1427,00	1464,00
Olej napędowy	495,00	770,00	809,00	948,00	1076,00	1104,00
Olej opałowy	wolny	wolny	wolny	115,00	130,00	160,00

Źródło: Rozporządzenia Ministra Finansów z lat 1997–2002.

Tab. 10. Stawki polskiego podatku akcyzowego na podstawowe paliwa silnikowe w roku 2002 na tle wytycznych UE

The rates of excise tax for basic types of engine fuel in 2002 as compared with the rates in EU

Rodzaj wyrobu	Stawka podatku akcyzowego w zł/1000 l w Polsce w r. 2000	Minimalna stawka w euro i zł/1000 l obowiązująca w UE	
		Euro	zł
Benzyna ołowiowa	1629,00	337	1246,90
Benzyna bezołowiowa	1464,00	287	1061,90
Olej napędowy	1104,00	245	906,50
Olej opałowy	160,00	18	66,60

\* Dla uproszczenia przyjęto, iż 1 Euro = 3,70 zł.

Źródło: Rozporządzenie Ministra Finansów z 22.03.2002 r. Dz.U. nr 27, poz. 269.

przewyższa nawet stawki unijne. Porównanie wysokości stawek w Polsce z wytycznym UE zawiera tabela 10.

W polskim systemie opodatkowania paliw widoczne są preferencje dla paliw ekologicznych. Dotyczy to benzyn wytwarzanych z udziałem spirytusu bezwodnego, olejów o niskiej zawartości siarki oraz olejów napędowych z udziałem komponentów uzyskanych z regeneracji zużytych olejów, a także olejów i benzyn z zawartością eteru etylotert-butyłowego. W dyrektywach UE odnoszących się do opodatkowania akcyzą olejów mineralnych nie występują tak szerokie ulgi o charakterze ekologicznym, stąd też Polska ubiegać się będzie o okres przejściowy na stosowanie powyższych obniżonych stawek. Jednocześnie strona polska wystąpi także o zachowania możliwości opodatkowania podatkiem akcyzowym paliwa lotniczego z późniejszym zwrotem tego podatku podmiotom, które zużyły je do napędu silników lotniczych.<sup>31</sup> Zgodnie z przepisami dyrektywy nr 92/81 paliwo lotnicze jest zwolnione z podatku akcyzowego. Jednakże strona polska z uwagi na sprawdzony już system, stosowany od wielu lat w Polsce, występuje o stosowanie opodatkowania podatkiem akcyzowym paliwa

<sup>31</sup> *Ibidem.*

lotniczego z późniejszym zwrotem tego podatku, co pomimo różnej konstrukcji dawałoby ten sam efekt.<sup>32</sup>

System opodatkowania alkoholu i napojów alkoholowych jest najbardziej zbliżony w swej konstrukcji do rozwiązań unijnych, a stawki akcyzy od alkoholu stosowane w Polsce przekraczają unijne stawki minimalne. Wysokość stawek na podstawowe rodzaje produktów z tej grupy przedstawia tabela 11.

Tab. 11. Stawki akcyzy na wyroby alkoholowe w latach 1997–2002  
The rates of excise tax for alcohol products in 1997–2002

Nazwa wyrobu	Stawki akcyzy w zł					
	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Spirytus	491 zł/10 dm	5174 zł/hl	5433 zł/hl	6020 zł/hl	6020 zł/hl	6278 zł/hl
Piwo	0,62 zł/l st. Blg	4,95 zł/hl st. Plato	5045 zł/hl st. Plato	5,78 zł/hl st. Plato	6,86 zł/hl st. Plato	6,86 zł/hl st. Plato
Wino	0,93 zł/l	100 zł/hl	112 zł/hl	112 zł/hl	133 zł/hl	136 zł/hl
Inne napoje sfermentowane	0,55–0,94 zł/l	60–200 zł/hl	67–224 zł/hl	67–224 zł/hl	67–266 zł/hl	67–273 zł/hl

Źródło: Rozporządzenia Ministra Finansów z lat 1997–2002 w sprawie podatku akcyzowego.

W ewolucji opodatkowania wyrobów przemysłu spirytusowego istotna zmiana nastąpiła 1 lutego 1998 r.<sup>33</sup> Wcześniejszy system opodatkowania akcyzą powiązany był bardzo ściśle z systemem cen urzędowych, których wysokość uzależniona była od przeznaczenia spirytusu, jego jakości, czy rodzaju surowców, z których był wyprodukowany. Powiązanie cen ze stawkami akcyzy pozwalało na stosowanie różnych stawek w zależności od przeznaczenia spirytusu. Był to system skomplikowany z kilkustopniowym poborem akcyzy. Uwolnienie cen wyrobów przemysłu spirytusowego spowodowało konieczność radykalnej zmiany systemu opodatkowania akcyzą. Opracowując nowe zasady funkcjonowania tego podatku uwzględniono potrzebę ich dostosowania do przepisów obowiązujących w UE oraz konieczność uproszczenia. W nowym systemie wprowadzono jedną maksymalną stawkę od wszystkich wyrobów spirytusowych oraz od wszystkich spirytusów bez względu na stopień ich oczyszczenia czy rodzaj surowców użytych do produkcji. Stawki akcyzy dla spirytusu zostały zróżnicowane tylko w zależności od jego przeznaczenia. Jednocześnie ustalono taką samą stawkę na wyroby przemysłu spirytusowego produkowane w kraju jak i importowane.

Kolejną zmianą dostosowującą opodatkowanie wyrobów alkoholowych do standardów UE było przyjęcie w roku 1998 nowej miary, w której wyrażona jest stawka podatku na piwo, jaką jest % wagowy ekstraktu brzczyki podstawowej

<sup>32</sup> *Ibidem.*

<sup>33</sup> E. Komarecka, T. Kulnicz, *Akcyza 1999*, Difin, Warszawa 1999, s. 65.

w produkcie finalnym. Wcześniej stosowana miara była niezgodna z wytycznymi UE i mogła w związku z tym powodować znaczne różnice w opodatkowaniu piwa krajowego i importowanego z państw członkowskich.

W roku 2000 dokonano jeszcze jednej zmiany dostosowującej akcyzę do rozwiązań stosowanych w państwach UE, a mianowicie obniżono zawartość alkoholu w napojach alkoholowych, podlegających akcyzie z 1,5% do 1,2% oraz opodatkowano także mieszanki piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%.<sup>34</sup>

### ZAKOŃCZENIE

W nawiązaniu do opisanych wcześniej wymogów prawa wspólnotowego oraz ich praktycznej realizacji przez państwa członkowskie ocena stopnia dostosowania zakresu przedmiotowego i stawek podatku akcyzowego jest następująca:

1. Zakres przedmiotowy polskiego podatku akcyzowego jest zbyt w szeroki w stosunku do analogicznych rozwiązań w państwach UE, stąd też mając na względzie konkurencyjność polskich produktów na wspólnym europejskim rynku winno dążyć się wyraźnego ograniczenia wykazu wyrobów akcyzowych;

2. Katalog zwolnień podatkowych jest w polskim systemie opodatkowania akcyzą nadmiernie rozbudowany (oprócz zwolnień ogólnych zawartych w ustawie istnieje możliwość stosowania zwolnień i obniżek podatku przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia) i w większości nie odpowiada standardom unijnym. Dlatego też postulować należy weryfikację zakresu zwolnień oraz ich wyłącznie ustawowe określenie.

3. W harmonizacji stawek na trzy obligatoryjne grupy towarów Polska poczyniła bardzo znaczące postępy. Stawki akcyzy na paliwa silnikowe oraz alkohol znacznie przekraczają minimalne stawki stosowane w Unii, ale nadal są niższe niż w większości państw członkowskich. Największe trudności związane są z dostosowaniem wysokości opodatkowania papierosów, co pociąga za sobą konieczność wystąpienia w tej sferze o okres przejściowy. Pozytywnie należy także ocenić sposób naliczania stawek podatku akcyzowego w formie kwotowej, procentowej, bądź mieszanej – zgodny z wymogami prawa wspólnotowego.

<sup>34</sup> *Ibid.*, s. 85.

### SUMMARY

The article estimates the degree of adapting the structure of the Polish excise tax to the European Union standards. Special attention has been paid to the two technical elements: the object of imposed taxes and the level of rates, constituting the priority of harmonizing action within the European Union. The article discusses the current state of law binding in the Union related to the excise tax with regard to the kinds of excise products obligatorily submitted to taxes and to the level of the minimum rates for these goods.

Moreover, the article contains an estimate of the subject and the rates of the Polish excise tax against the requirements of the Union law. In conclusion, it was stated that although the range of excise products in Poland and the catalogue of tax exemption require a considerable limitation, the degree of adaptation of tax rates level concerning three obligatory groups of goods, is satisfactory. The progress made by Poland with regard to harmonization of the excise law has been estimated favourably.