

*dr Bożena Sowa*¹

Katedra Finansów
Uniwersytet Rzeszowski

Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej

WSTĘP

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wiązało się z koniecznością dostosowania polskich regulacji do prawa wspólnotowego. Zgodnie z art. 68 i 69 Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi i państwami do nich należącymi [DzU z 1994 r. nr 11, poz. 38], Polska zobowiązana została do podjęcia wszelkich działań w celu zapewnienia zgodności naszego ustawodawstwa z prawodawstwem wspólnotowym.

W momencie podpisania Układu w Polsce, w zakresie podatku akcyzowego, obowiązywała ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym [DzU nr 11, poz. 50], której przepisy nie zawsze były zgodne z prawem unijnym. Jeśli chodzi o przedmiot opodatkowania, najważniejsze produkty takie jak alkohol, papierosy, oleje mineralne, energia elektryczna podlegały polskiej akcyzie, natomiast w przypadku stawek czy metod ustalania podstawy opodatkowania rozbieżności były znaczące.

Harmonizacja podatków pośrednich, w tym podatku akcyzowego, jest kluczowym narzędziem tworzenia jednolitego rynku; zapoczątkowała bowiem ujednoczenie systemów podatkowych krajów członkowskich UE i stała się zasadniczym elementem przemian gospodarczych. Wybór do harmonizacji – w pierwszej kolejności – podatków pośrednich nie był przypadkowy, biorąc pod uwagę ich znaczenie w kształtowaniu warunków rynkowych oraz istotny wpływ na strukturę dochodów podatkowych budżetu państwa.

Zgodnie z teorią międzynarodowej integracji gospodarczej unia ekonomiczna – dla sprawnego funkcjonowania – wymaga harmonizacji podatków, w prze-

¹ Adres korespondencyjny: Uniwersytet Rzeszowski, Wydział Ekonomii, ul. M. Œwiklińskiej 2, 35-601 Rzeszów, tel.+48 17 872 16 12, e-mail: bozenas@univ.rzeszow.pl.

ciwnym razie będzie miała miejsce destruktywna konkurencja podatkowa [Misztal, 2007, s. 313].

Na wspólnym europejskim rynku podmioty konkurują głównie ceną, zatem czynniki wpływające na jej wartość powinny być w krajach członkowskich podobne.

Podatki pośrednie mają charakter cenotwórczy, więc ich ujednoczenie jest niezbędne do funkcjonowania rynku wewnętrznego. Występujące w krajach członkowskich istotne rozbieżności w systemach obciążeń pośrednich, takie jak różnice w wysokościach stawek czy różnice w zakresie podmiotowym, stały na drodze do jego prawidłowego funkcjonowania.

W związku z powyższym główną przesłanką harmonizacji podatków pośrednich jest takie skonstruowanie systemu opodatkowania, aby uniknąć podwójnego opodatkowania czy też jego braku, jak również zakłócenia konkurencji [Wojtowicz, 2009, s. 368]. Zwłaszcza zróżnicowanie stawek podatkowych może mieć wpływ na konsumpcję poszczególnych produktów na wspólnym rynku i może ostatecznie prowadzić do zakłócania warunków konkurencji między przedsiębiorcami z krajów członkowskich [Oręziak, 2007, s. 142].

Należy podkreślić, że w przypadku podatku akcyzowego zbliżenie regulacji prawnych w zakresie opodatkowania wyrobów akcyzowych było konieczne w celu funkcjonowania wspólnego rynku. Polegało ono przede wszystkim na wyróżnieniu trzech grup produktów (tzw. wyrobów zharmonizowanych) objętych wspólnymi przepisami, ustaleniu minimalnych wysokości podatku na te produkty, a także sposobów ich przemieszczania po terytorium UE.

Dlatego też celem niniejszego artykułu jest analiza procesu harmonizacji podatku akcyzowego – jako jednego z podatków pośrednich – ze szczególnym uwzględnieniem najistotniejszych zmian dostosowawczych w tym zakresie oraz wpływu ustawodawstwa unijnego na system podatkowy w Polsce.

Szczególne uwaga została poświęcona potrzebie harmonizacji tego podatku w celu ujednoczenia prawa podatkowego w UE, a w konsekwencji wyeliminowaniu istotnych różnic zarówno strukturalnych, jak i ilościowych oraz wypracowaniu polityki podatkowej na szczeblu Wspólnoty.

1. WYMAGANIA WYNIKAJĄCE Z PRAWA WSPÓLNOTOWEGO ODNOŚNIE DO PODATKU AKCYZOWEGO

Harmonizacja podatku akcyzowego we Wspólnocie Europejskiej – podobnie jak w przypadku VAT – była procesem dość skomplikowanym, a wynikało to zarówno ze specyficznego charakteru tego podatku, jak również z istotnych różnic w jego stosowaniu przez poszczególne kraje członkowskie [Oręziak, 2007, s. 175].

Rodzający się w 1992 r. wspólnotowy system prawa związany z harmonizacją podatku akcyzowego oparty był w głównej mierze na przepisach zawartych

w dyrektywach Rady. Te z kolei wyraźnie odróżniały się swoją treścią i zakresem, tworząc trzy podstawowe grupy podziału [Wojtowitz, 2009, s. 383]:

- 1) tzw. dyrektywę horyzontalną, odgrywającą kluczową rolę dla systemu podatku akcyzowego,
- 2) tzw. dyrektywy strukturalne, dotyczące harmonizacji struktur poszczególnych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych,
- 3) szczegółowe dyrektywy w sprawie ujednoczenia stawek na poszczególne produkty akcyzowe.

Obecnie w dalszym ciągu dyrektywy są głównym źródłem prawa z zakresu harmonizacji podatku akcyzowego, jednak zaznaczony podział nie jest już tak wyraźny. Jedynie przepisy związane z wyrobami alkoholowymi uregulowane są w dwóch dyrektywach odnoszących się oddzielnie do konstrukcji podatku oraz jego stawek minimalnych. Natomiast jeśli chodzi o wyroby energetyczne i energię elektryczną, to od 1 stycznia 2004 r. przepisy dla tej kategorii zostały skonsolidowane w jednym akcie prawnym, zwanym potocznie dyrektywą energetyczną².

Zmiana, jaka zaszła w 2004 r., była związana również, albo nawet przede wszystkim, z poszerzeniem grupy produktów objętych podatkiem akcyzowym. W przypadku wyrobów tytoniowych wprowadzona dnia 1 stycznia 2011 r. nowa dyrektywa – 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych [Dz. Urz. UE L 176 z 5 lipca 2011 r., s. 24], zgodnie z motywem jej pierwszej preambuły, ujednoczyła dyrektywy: 92/79/EWG, 92/80/EWG i 95/59/WE przez zgrupowanie ich w tym jednym akcie prawnym [Muzolf, s. 202–203].

Nie mając jednak za zadanie wprowadzenia konkretnych zmian merytorycznych, nie zmienia żadnych terminów ich wejścia w życie, jak również już ustalonych okresów przejściowych. Jej celem było jedynie uporządkowanie istniejących zapisów i regulacji. Jeśli chodzi o dyrektywę horyzontalną w dalszym ciągu jest ona swoistą „konstytucją akcyzową”, wyznaczającą ramy, w jakich powinny się mieścić rozwiązania prawne stosowane przez państwa członkowskie.

1.1. WYMAGANIA OGÓLNE I WSPÓLNE DLA WSZYSTKICH AKCYZ – DYREKTYWA HORYZONTALNA

Aktualny stan prawny regulujący ogólne, wspólne dla wszystkich akcyz, przepisy harmonizacyjne, zawarty jest w dyrektywie Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego. Zastąpiła ona obowiązującą od 1992 r. dyrektywę Rady 92/12/EWG w sprawie

² Prawo unijne w tzw. dyrektywie energetycznej (2003/96/WE) określa jednak, że pewne kategorie wyrobów energetycznych nie są objęte regulacjami tej dyrektywy, co można interpretować jako zakaz nakładania ujednoczonej, unijnej akcyzy (takiej jak dla typowych paliw) na niektóre produkty energetyczne, w tym oleje smarowe (np. przekładniowe, silnikowe, hydrauliczne itp.), które nie są przeznaczone na cele napędowe lub grzewcze.

ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [Dz. Urz. UE L 9 z 14 stycznia 2009 r., s. 12].

Nowa dyrektywa horyzontalna jest podstawowym wspólnotowym aktem prawnym regulującym kwestie funkcjonowania systemu podatku akcyzowego. Jej postanowienia definiują jakie wyroby są objęte podatkiem akcyzowym, jakie czynności podlegają opodatkowaniu, tryb i zasady produkcji, przetwarzania i przechowywania oraz przemieszczania wyrobów akcyzowych, zasady funkcjonowania składów podatkowych, status podatników tego podatku, zasady zwrotu podatku oraz zwolnienia od podatku [Wojtowicz, 2009, s. 384].

Dyrektywa 2008/118/WE odnosi się do akcyz z tytułu: wyrobów energetycznych i energii elektrycznej, alkoholu i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych, pozostawiając równocześnie państwom członkowskim możliwość nakładania podatku akcyzowego na inne wyroby pod warunkiem, że nie będzie on naruszał fundamentalnych swobód wolnego rynku, w szczególności swobodnego przepływu towarów oraz nie będzie powodował powstawania dodatkowych formalności związanych z przekraczaniem granic państw członkowskich. W konsekwencji, ustawodawca wewnętrzny danego państwa nie powinien doprowadzać do sytuacji, gdy produkty pochodzące z innych krajów członkowskich będą np. obciążone dodatkowym podatkiem, przez co będą mniej konkurencyjne [Etel, 2008, s. 91].

Na wstępie dyrektywy, w art. 4, zawarty został katalog podstawowych pojęć i instytucji systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym, mający na celu ujednoczenie ustawodawstwa krajowego. Do najważniejszych i najczęściej stosowanych pojęć należą:

- 1) uprawniony prowadzący skład podatkowy – osoba fizyczna lub prawna uprawniona przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym;
- 2) procedura zawieszenia poboru akcyzy – procedura podatkowa stosowana w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurą celną, przy zawieszonym poborze akcyzy;
- 3) zarejestrowany odbiorca – osoba fizyczna lub prawna uprawniona przez właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia, w ramach swojej działalności i na warunkach określonych przez te organy, do odbioru wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z innego państwa członkowskiego;
- 4) zarejestrowany wysyłający – osoba fizyczna lub prawna uprawniona przez właściwe organy państwa członkowskiego importu, w ramach swojej działalności i na warunkach określonych przez te organy, jedynie do wysyłania wy-

robów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy w momencie dopuszczenia do swobodnego obrotu;

- 5) skład podatkowy – miejsce, w którym wyroby akcyzowe są produkowane, przetwarzane, przechowywane, odbierane lub wysyłane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w ramach jego działalności, z zastrzeżeniem pewnych warunków określonych przez właściwe organy państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy.

Czynności, jakie zgodnie z art. 2 podlegają opodatkowaniu, to produkcja (wydobycie) oraz import wyrobów akcyzowych. Zarówno wspomniany artykuł, jak cała dyrektywa mają zastosowanie na terytorium Wspólnoty. Wyłączeniu od stosowania podlegają wymienione w art. 5 obszary należące do obszaru celnego Wspólnoty, takie jak np.: Wyspy Kanaryjskie, zamorskie departamenty Republiki Francuskiej, Wyspy Normandzkie czy też Wyspy Helgoland.

Kolejnym, istotnym zagadnieniem uregulowanym w art. 7 jest moment powstania obowiązku podatkowego, za który uważa się moment dopuszczenia do konsumpcji. W praktyce oznacza to przekazanie wyrobu z obrotu hurtowego do detalicznego, najczęściej związane z opuszczeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, choć wspomniany artykuł wymienia jeszcze inne przypadki. Miejscem powstania obowiązku podatkowego jest kraj członkowski, w którym produkt został dopuszczony do konsumpcji, w związku z czym podatek jest pobierany na zasadach obowiązujących w tym właśnie kraju. Jeśli chodzi o osoby zobowiązane do zapłaty podatku, w zależności od sytuacji przedstawionej w art. 7, to mogą nimi być: osoba prowadząca skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca, osoba przechowująca wyroby akcyzowe, producent wyrobów akcyzowych czy też osoba, która zgłasza wyroby akcyzowe w momencie importu.

Następne zagadnienia stanowią ujęte w art. 11 zwroty i umorzenia. Unijny ustawodawca upoważnia organy państw członkowskich do stosowania tego typu instytucji, dla osób zainteresowanych w sytuacji, gdy celem jest zapobieżenie uchylaniu od opodatkowania lub nadużyciu.

Kolejne zapisy regulują kwestie zwolnień z opodatkowania akcyzą. Przedstawione w art. 12 przypadki mają charakter przedmiotowy i są stosowane w odniesieniu do: określonych organizacji międzynarodowych, sił zbrojnych NATO, sił zbrojnych Zjednoczonego Królestwa, czy też w kontekście stosunków dyplomatycznych lub konsularnych. Zgodnie z art. 14 możliwe jest również zwolnienie z opodatkowania wyrobów akcyzowych dostarczanych przez sklepy wolnocłowe, działające w obrębie portów lotniczych lub morskich.

Odrębne miejsce dyrektywa poświęca zasadom produkcji, przetwarzania i przechowywania towarów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu. Co do zasady, to każde państwo członkowskie ustala własne przepisy dla tych kategorii, muszą być one jednak zgodne z zapisami niniejszej dyrektywy, np. jeśli po-

datek akcyzowy nie został zapłacony – produkcja, przetwarzanie i przechowywanie wyrobów akcyzowych może odbywać się jedynie na terenie składu podatkowego³.

Jeśli chodzi o wspomniany skład podatkowy jego otwarcie i prowadzenie wymaga uzyskania stosownego zezwolenia, którego warunki mają zapobiegać ewentualnym nadużyciom lub uchylaniu od obowiązku podatkowego. W tym celu także wymagane jest, aby osoba uprawniona do prowadzenia składu wypełniała nałożone na nią obowiązki, wynikające z art. 16.

Zgodnie z art. 40 ust. 1 pkt 30 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej [DzU z 2010 r. nr 220, poz. 1447], uzyskania koncesji wymaga wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania, magazynowania, przesyłania, dystrybucji i obrotu paliwami i energią.

Uzyskanie statusu składu podatkowego skutkuje tym, że produkcja, przetwarzanie czy składowanie wyrobów akcyzowych na terenie takiego składu nie wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego. Występuje tutaj przypadek instytucji zawieszenia poboru akcyzy. Będzie ona aktywna przez cały czas, gdy wyroby akcyzowe będą przemieszczane między takimi składami. Instytucja ta ma również zastosowanie, gdy wyroby akcyzowe są przemieszczane ze składu podatkowego do zarejestrowanego odbiorcy lub do miejsca, w którym opuszczają teren Wspólnoty. Funkcjonowanie składów podatkowych, a także procedury zawieszenia poboru akcyzy, znacząco upraszcza obrót towarami akcyzowymi, eliminując sytuację, w której podatek zapłacony musi być zaraz zwracany.

Należy zaznaczyć, że w składzie podatkowym miejsce przeznaczone do magazynowania wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy powinno być wyodrębnione i przeznaczone tylko do przechowywania tych wyrobów. Ponadto podmiot prowadzący skład podatkowy, w którym produkuje wyroby akcyzowe, może w tym składzie podatkowym magazynować i przeładowywać wyroby akcyzowe objęte zezwoleniem na prowadzenie składu podatkowego, również wyprodukowane przez inny podmiot [Jędruszczak, Urbaniak, 2010, s. 30 i 32].

Przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zawieszonym poborem podatku akcyzowego wymaga złożenia, przez podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowanego wysyłającego, stosownej gwarancji w celu niwelowania ryzyka związanego z tym przemieszczaniem. Ponadto procedura ta może mieć miejsce jedynie na podstawie elektronicznego dokumentu administracyjnego – EMCS⁴.

Dyrektywa horyzontalna wprowadziła nowe regulacje dotyczące przemieszczania wyrobów w procedurze zawieszenia podatku akcyzowego [Rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009]. W efekcie dotychczasowa procedura uległa

³ Składy podatkowe to instytucje z zakresu prawa podatku akcyzowego funkcjonujące od 2004 r. Rodzaje takich instytucji wynikają z faktu, że określonego rodzaju działalność może odbywać się wyłącznie w składach podatkowych.

⁴ Ang. *Excise Movement and Control System*.

zasadniczym przeobrażeniem polegającym na zastąpieniu papierowych dokumentów ADT wyłącznie elektronicznymi komunikatorami⁵.

Należy podkreślić, że celem wprowadzenia EMCS we Wspólnocie Europejskiej było zmniejszenie obciążeń administracyjnych i finansowych po stronie podatników, przy jednoczesnym zachowaniu bezpieczeństwa fiskalnego obrotu tymi wyrobami [Liptak, Zawadzki, 2012, s. 137].

Rozpoczynając procedurę podmiot wysyłający musi przedstawić, przy pomocy systemu komputerowego, właściwym organom projekt elektronicznego dokumentu, który jest przez nie weryfikowany. Jeśli nie budzi on żadnych zastrzeżeń, zostaje opieczetowany numerem ewidencyjnym i wraca do wysyłającego. Podobna sytuacja ma miejsce przy odbiorze towarów. Po zakończeniu przemieszczenia odbiorca, przy pomocy systemu komputerowego, przedstawia właściwym organom tzw. raport odbioru, który również jest weryfikowany i jeśli dane są prawidłowe jest on rejestrowany, a następnie zostaje wysłany do odpowiednich organów państwa wysyłki. Podmioty stosujące nowy system podkreślają, że standaryzacja i informatyzacja procedur w związku z wprowadzeniem systemu EMCS korzystnie wpłynęła na organizację pracy i możliwość monitorowania przemieszczenia.

1.2. WYMAGANIA DOTYCZĄCE KONSTRUKCJI AKCYZ – DYREKTYWY STRUKTURALNE

Dyrektywy strukturalne określają szczegółowe kwestie dotyczące struktury podatku akcyzowego od poszczególnych wyrobów akcyzowych. Definiują one zwłaszcza produkty zaliczane do wyrobów akcyzowych oraz odnoszą się do konkretnych konstrukcji, takich jak przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, a także szczególne zwolnienia podatkowe.

Od dnia 1 stycznia 2004 r. opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej uregulowane jest dyrektywą 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r., w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej [Dz. Urz. UE L 283 z dnia 31 października 2003 r., s. 51]. Zastąpiła ona obowiązującą od 1993 r. dyrektywę Rady 92/81 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego od olejów mineralnych [Dz. Urz. EWG nr L 390/124] oraz dyrektywę Rady 92/82 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych [Dz. Urz. EWG nr L 316/19]. Dyskusja w sprawie zmian przepisów energetycznych toczyła się w Unii Europejskiej już od drugiej połowy lat 90. XX w. i była konieczna wzięwszy pod uwagę zobowiązania podjęte w 1997 r. w Kyoto w sprawie redukcji emisji do atmosfery gazów cieplarnianych.

⁵ Ze względu na liczne trudności, zwłaszcza techniczne, w Polsce w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia 2010 r. obowiązywał zarówno dotychczasowy system papierowy, jak również nowy system – EMCS.

Wprowadzone w nowej dyrektywie przepisy zwiększające zakres przedmiotowy opodatkowania, a także wysokość minimalnych stawek akcyzy miały na celu eliminację istniejących słabości w wykorzystaniu źródeł energii i promowanie efektywniejszego ich wykorzystywania. Konieczne było również niwelowanie znaczących różnic w opodatkowaniu produktów energetycznych przez kraje członkowskie, mających istotny wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego [Oręziak, 2004, s. 229 i 230].

Kluczowa dla zakresu regulacji omawianej dyrektywy jest definicja produktów energetycznych oraz elektryczności. Zagadnienie to zostało unormowane w art. 2 ust. 1 i 2 dyrektywy, przy pomocy symboli Wspólnej Nomenklatury (CN). W przytoczonym artykule unijny prawodawca zawarł, oprócz wcześniej opodatkowanych paliw płynnych takich jak: benzyna ołowiowa, benzyna bezołowiowa, olej napędowy, olej opałowy, metan, LPG i nafta pozostałe nośniki energii: gaz naturalny, węgiel, koks, przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe, tłuszcze i oleje zwierzęce lub roślinne oraz energię elektryczną [Lasiński-Sulecki, 2007, s. 76 i n.].

Produkty energetyczne podlegają opodatkowaniu, zgodnie z ogólnymi zasadami określonymi w dyrektywie 2008/118/WE, w przypadku produkcji lub importu – z chwilą przeznaczenia do konsumpcji lub stwierdzenia niedoboru. Wyjątkowo, obowiązek podatkowy wobec niektórych produktów energetycznych powstaje z chwilą dostarczenia ich przez dostawcę, chodzi tutaj o energię elektryczną i gaz ziemny, które podlegają opodatkowaniu w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora, a także o węgiel, koks i węgiel brunatny, od których podatek staje się wymagalny w chwili dostarczenia przez zarejestrowane spółki [Dyrektywa 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r., art. 21 ust. 1 i 5 – Dz. U. UE, polskie wydanie specjalne, 09/t. s. 405 i n.].

Opodatkowaniu podlega wytwarzanie produktów energetycznych i energii elektrycznej, a w stosownych przypadkach także ich wydobywanie. Przewidziano również sytuacje, których nie traktuje się jako wytwarzanie produktów energetycznych, są to czynności, podczas których: przypadkowo otrzymuje się śladowe ilości produktów energetycznych lub ponownie używa się produktów energetycznych do własnych celów oraz miesza się produkty energetyczne z innymi produktami energetycznymi [Dyrektywa 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r., art. 21 ust. 6].

Podstawę opodatkowania produktów energetycznych w zależności od ich rodzaju, traktuje się dość indywidualnie. W przypadku benzyny bezołowiowej, benzyny ołowiowej, oleju gazowego czy nafty jest ona podawana w litrach, dodatkowo dla objętościowego poziomu opodatkowania, pomiaru dokonuje się w temperaturze 15°C. Jeśli chodzi o gaz płynny oraz olej opałowy ciężki podstawa opodatkowania mierzona jest w kilogramach, z kolei dla gazu ziemnego, węgla i koksu – w gigadżulach. Natomiast podstawą opodatkowania energii

elektrycznej jest megawatogodzina [Dyrektywa 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r., załącznik nr I – Dz. U. UE., polskie wydanie specjalne, 09/t. s. 405 i n.].

Z uwagi na to, że proponowane w nowej dyrektywie zmiany nie były akceptowane przez niektóre państwa członkowskie (Hiszpania, Grecja, Portugalia i Irlandia), konieczne było wprowadzenie dla nich – do 1 stycznia 2007 r. – ogólnego okresu przejściowego. Ponadto większość krajów członkowskich uzyskała możliwość stosowania do końca 2006 r. w określonych sytuacjach stawek zredukowanych, a także okresów przejściowych na dostosowanie się do poziomu stawek minimalnych akcyzy, sięgających w niektórych przypadkach nawet do 2012 r. [Oręziak, 2004, s. 178 i n.].

Ustawodawca unijny przewiduje także, w stosunku do produktów energetycznych i energii elektrycznej, stosowanie zwolnień obligatoryjnych; zostały one sprecyzowane w art. 14 dyrektywy energetycznej i dotyczą m.in. produktów wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej, żeglugi powietrznej czy też żeglugi morskiej. Ponadto w art. 15 zostały ujęte możliwe do zastosowania, przez państwa członkowskie, całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki akcyzy, jednakże są one fakultatywne.

Stan prawny w zakresie opodatkowania wyrobów tytoniowych reguluje dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych [Dz. Urz. UE L 176 z dnia 5 lipca 2011 r., s. 24].

Jej wejście w życie spowodowało uchylenie dotychczas obowiązujących:

- 1) dyrektywy Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów,
- 2) dyrektywy Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy oraz
- 3) dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych.

Zgodnie z preambułą dyrektywy 2011/64/UE jej celem nie jest zmiana istniejącego stanu prawnego w zakresie opodatkowania tytoniu i wyrobów tytoniowych [Muzolf, 2012, s. 202–203], ale zebranie w jednym akcie prawnym wszystkich istniejących dotychczas regulacji wspólnotowych dotyczących tego zagadnienia.

Z treści dyrektywy wynika do jakich produktów ma ona zastosowanie, a więc co w świetle przepisów wspólnotowych uznawane jest za wyroby tytoniowe. W oparciu o art. 2 należy wnioskować, że chodzi o papierosy, cygara i cygaretki oraz tytoń do palenia. Każdy z tych wyrobów jest także dokładnie scharakteryzowany w kolejnych artykułach, aby uniknąć jakichkolwiek niejasności w interpretacji.

Jeśli chodzi o sposób naliczania akcyzy na te produkty, to stanowi on kombinację proporcjonalnego podatku akcyzowego obliczanego w oparciu o mak-

symalną cenę detaliczną sprzedaży oraz specyficznego podatku akcyzowego obliczanego na sztukę wyrobu. Stosunek wyżej opisanej kombinacji w kwocie całego obciążenia podatkowego jest ustalony we wszystkich państwach członkowskich na tym samym poziomie. Do dnia 31 grudnia 2013 r. udział specyficznego składnika podatku akcyzowego zawierał się w przedziale 5%–76,5% całości obciążenia, natomiast od 1 stycznia 2014 r. zawiera się w przedziale 7,5% – 76,5% [Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 3 i 4 – Dz. Urz. UE nr 176 z dnia 5 lipca 2011 r.].

Do wyrobów tytoniowych, innych niż papierosy, unijny ustawodawca zalicza: cygara i cygaretki, tytoń drobno krojony do skręcania papierosów oraz inne tytoń do palenia. Stawka akcyzy na te wyroby ustalana jest podobnie jak w przypadku papierosów przy pomocy proporcjonalnego podatku akcyzowego oraz specyficznego podatku akcyzowego. Zachodzi jednak istotna różnica, ponieważ kwotę obciążenia podatkowego można ustalić na trzy sposoby. Pierwszy z nich zakłada zastosowanie samego podatku proporcjonalnego naliczonego na podstawie maksymalnej ceny detalicznej sprzedaży każdego produktu. Drugi z kolei umożliwia wykorzystanie jedynie podatku specyficznego wyrażonego kwotowo, dla tytoniu w kilogramach, a dla cygar i cygaretek – w sztukach. Ostatni sposób jest, tak jak w przypadku papierosów, kombinacją czynnika proporcjonalnego i specyficznego.

Przepisy dyrektywy przewidują możliwość stosowania dla poszczególnych państw członkowskich okresów przejściowych na dostosowanie poziomu stawek minimalnych akcyzy, ponadto Francja i Portugalia mogą, na określonych zasadach, stosować stawki obniżone podatku.

Z kolei art. 17 uzasadnia korzystanie ze zwolnień odnośnie do np. wyrobów tytoniowych przeznaczonych do testów naukowych czy też testów związanych z jakością produktu.

Jeśli chodzi o strukturę podatku akcyzowego od alkoholu i wyrobów alkoholowych została ona zawarta w jednej dyrektywie, poświęconej konkretnie tylko temu zagadnieniu. Jest to dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktur podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych [Dz. Urz. WE L 316 z 31 października 1992 r., s. 21]. Systematyka tego aktu prawnego opiera się przede wszystkim na podziale alkoholi i napojów alkoholowych na następujące kategorie: piwo, wino, inne napoje przefermentowane, produkty pośrednie, alkohol etylowy, poświęcając każdej kategorii odrębną sekcję.

Sekcja pierwsza reguluje opodatkowanie piwa podając przede wszystkim jego definicję, a także sposób ustalania obciążenia akcyzowego. Wynika z niej, że podatek akcyzowy na piwo ustala na dwa sposoby: w zależności od zawartości stopni Plato (stopnie Plato określają stężenie ekstraktu, czyli nieprzefermentowanych składników siodu) lub od stopnia zawartości alkoholu w gotowym pro-

dukcje, pozostawiając państwu członkowskim możliwość wyboru jednej z możliwości. Dyrektywa przewiduje również prawo do stosowania obniżonych stawek podatku w stosunku do małych, niezależnych browarów, a także dla piwa o rzeczywistej zawartości alkoholu nieprzekraczającej 2,8% objętości. Państwa członkowskie mogą także stosować zwolnienia z podatku w przypadku piwa produkowanego na własne potrzeby, z zastrzeżeniem, że nie dokonuje się jego sprzedaży.

Sekcja druga zawiera przepisy odnoszące się do wina, które rozgraniczają to pojęcie konkretnie na wino niemusujące i wino musujące. Pierwsze z nich charakteryzuje się zawartością alkoholu od 1,2% do 18% objętości, pochodzącego wyłącznie z procesu fermentacji. Drugie natomiast cechuje się nadciśnieniem wynoszącym co najmniej trzy bary, wywołanym obecnością dwutlenku węgla oraz zawartością alkoholu od 1,2% do 15% objętości, pochodzącego również wyłącznie z procesu fermentacji [Lasiński-Sulecki, 2007, s. 108 i n.].

Należność podatkowa, z tytułu akcyzy naliczana jest na wina według liczby hektolitrów gotowego wyrobu. Zasadą jest, że w stosunku do wszystkich rodzajów win niemusujących stosuje się tę samą stawkę podatku, podobnie w przypadku win musujących, możliwe jest stosowanie jedynie jednej stawki dla tej grupy. Odstępstwo od tej reguły stanowi wino (zarówno niemusujące jak i musujące) którego rzeczywista zawartość alkoholu nie przekracza 8,5% objętości, istnieje tu bowiem możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego [Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, art. 9 ust. 1, 2 i 3 – Dz. U. L 316 z 31 października 1992 r. ze zm.].

Podobnie jak w przypadku piwa, wino przeznaczone dla własnego użytku może, przez państwa członkowskie, zostać zwolnione z obowiązku uiszczenia akcyzy.

Kolejna sekcja – trzecia dotyczy innych napojów prefermentowanych, przez które – zgodnie z art. 11 – należy rozumieć pozostałe napoje prefermentowane niebędące winem ani piwem. W tym przypadku istnieje również podział na niemusujące i musujące napoje prefermentowane, które mają tę samą charakterystykę co wina, a więc związaną z występowaniem co najmniej 3-barowego nadciśnienia. Natomiast główną różnicą między winem czy piwem a innymi napojami prefermentowanymi jest rzeczywista zawartość alkoholu, która dla każdej tej grupy trunków jest specyficzna.

Podobnie jak w przypadku wina podstawą opodatkowania innych napojów prefermentowanych jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu. Również możliwość stosowania zredukowanej stawki podatkowej czy zwolnień jest tożsama z przepisami odnoszącymi do win.

Sekcja czwarta reguluje kwestie produktów pośrednich, do których, zgodnie z art. 17, zalicza się produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu na poziomie od 1,2 do 22% objętości, z wyłączeniem piwa, wina i innych napojów prefermentowanych.

Wysokość obciążenia akcyzowego ustala się również stosownie do liczby hektolitrów gotowego wyrobu. Aktualna jest również zasada stosowania jednej stawki dla wszystkich produktów pośrednich, występują tutaj także pewne odstępstwa, które umożliwiają stosowanie stawki obniżonej.

Ostatnią kategorię produktów, opisaną w sekcji piątej, stanowi alkohol etylowy. Do grupy tej zalicza się m.in. alkohol etylowy nieskażony o mocy alkoholu co najmniej 80% objętości, alkohol etylowy skażony o dowolnej mocy, alkohol etylowy nieskażony o mocy nieprzekraczającej 80% (wódki, likiery), wino i pozostałe napoje fermentowane o mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości oraz napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony spirytus [Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r., art. 20].

Podstawę opodatkowania dla tej kategorii ustala się w odniesieniu do hektolitra czystego alkoholu w temperaturze 20°C. Zasada stosowania jednolitej stawki ma również tutaj miejsce. Dozwolone jest także stosowanie przez państwa członkowskie obniżek, ale tylko w pewnych sytuacjach, w stosunku do niektórych producentów i w pewnych granicach. Na przykład obniżoną stawkę mogą stosować małe gorzelnie, za jakie uznaje się przedsiębiorstwa produkujące rocznie do 10 hl czystego alkoholu [Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r., art. 21 i 22 – DzU L 316 z 31.10.1992 r. z późn. zm.].

1.3. WYMAGANIA DOTYCZĄCE STAWEK AKCYZ

Celem podatków jest przede wszystkim pozyskiwanie dochodów budżetowych. Stawka podatku jest jednym z kluczowych elementów jego konstrukcji. Przesądza ona, wraz z podstawą obliczenia podatku, o wysokości zobowiązania. Należy zauważyć, że coraz częściej pozafiskalne aspekty mają wpływ na wysokość obciążenia podatkowego. W przypadku podatku akcyzowego jest to najlepiej widoczne, ponieważ względy zdrowotne czy ekologiczne mają coraz większe znaczenie w tej kwestii. Wspólnotowe ustawodawstwo podwyższa stawki akcyzy w celu ograniczenia spożycia alkoholu czy papierosów, jak również chcąc ograniczyć emisję dwutlenku węgla. Jednak im wyższe obciążenie podatkowe towarów tym większa zachęta do naruszenia przepisów.

Na gruncie prawa wspólnotowego uwaga ta jest szczególnie aktualna, ponieważ państwa członkowskie UE są zobowiązane nie tylko do tego, aby wprowadzić do systemu prawnego określone stawki akcyzy, lecz również do tego, aby podatki te były faktycznie uiszczane tak, aby nie doszło do zaburzeń konkurencji na rynku Wspólnoty. Mimo że władze Unii narzucają jedynie minimalny poziom opodatkowania wyrobów akcyzowych, a także w gestii państw członkowskich pozostawiają decydowanie, w jaki sposób zostaną wprowadzone w życie wspólnotowe reżimy, dla niektórych państw te „minimalne” stawki są nierzadko sporym wyzwaniem.

Minimalne stawki, jak i struktura opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej zostały zawarte w – wspomianej już wcześniej – dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. Zakres odnoszący się konkretnie do minimalnego opodatkowania zawiera załącznik I do tej dyrektywy. Został on podzielony na trzy kategorie. Pierwsza odnosi się do produktów wykorzystywanych jako paliwa silnikowe. Druga również do produktów wykorzystywanych jako paliwa silnikowe, ale przeznaczone do celów handlowych lub przemysłowych, na przykład do prac w rolnictwie, ogrodnictwie, hodowli ryb, czy ogrodnictwie. Ostatnią kategorię tworzą produkty służące do ogrzewania oraz energia elektryczna.

Zmiany jakie przyniosła dyrektywa energetyczna w 2004 r. były dla państw członkowskich dość znaczące i niełatwe do zaakceptowania. Samo podwyższenie stawek minimalnych o kilkadziesiąt euro było silnym ciosem w krajowe gospodarki, ponadto zwiększono zakres opodatkowania. Konieczne było zatem zastosowanie okresów przejściowych dla poszczególnych państw, aby mogły skutecznie wprowadzić w życie nowe przepisy. Polska wynegocjowała całkowite zwolnienie z opodatkowania dla węgla i koksu do 1 stycznia 2012 r. oraz dla gazu ziemnego do 31 października 2013 r.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami unijnymi, minimalna stawka akcyz dla papierosów wynosi co najmniej 57% tzw. najpopularniejszej kategorii cenowej, ale nie mniej niż 64 euro za 1000 sztuk. Nowa dyrektywa wspólnotowa przewiduje, że w 2014 r. podatek ten ma wynieść co najmniej 60% tzw. średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży, nie mniej jednak niż 90 euro za 1000 sztuk. Osiem krajów członkowskich, w tym Polska, uzyskało możliwość stosowania okresów przejściowych do dnia 31 grudnia 2017 r. w celu wdrożenia wyżej wymienionych wymogów.

Jeśli chodzi o pozostałe wyroby tytoniowe minimalna stawka podatku akcyzowego wynosi dla cygar i cygaretek 5% detalicznej ceny sprzedaży lub 12 euro za 1000 sztuk, dla tytoniu do skręcania papierosów 40% średniej detalicznej ceny sprzedaży lub 40 euro za kilogram, oraz dla innego tytoniu do palenia 20% detalicznej ceny sprzedaży lub 22 euro za kilogram. W przypadku tytoniu przeznaczonego do skręcania papierosów stawki systematycznie wzrastają tak, aby w 2020 r. osiągnąć poziom 50% średniej ważonej ceny detalicznej sprzedaży lub 60 euro za kilogram.

Tak drastyczna podwyżka podatków przełoży się oczywiście na wzrost cen detalicznych papierosów, co zdaniem ekspertów nie przyczyni się do dużego spadku liczby palaczy, a to było głównym zamiarem. Aby takie podwyżki były skuteczne należy przede wszystkim uszczelnić granice Unii. Dopóki w jej sąsiedztwie są kraje, w których można kupić papierosy kilka razy tańsze, niż na terenie Unii, dopóty będzie kwitł przemysł.

Zapisy unijne odnośnie do minimalnych stawek opodatkowania akcyzą alkoholu i wyrobów alkoholowych zostały zawarte w dyrektywie Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku dla alkoholu

i napojów alkoholowych [Dz. U. UE L 316 z dnia 31 października 1992 r., s. 29–31]. Dokument ten w pełni poświęcony jest zagadnieniu stawek minimalnych ustanowionych dla alkoholu i napojów alkoholowych, wyrobów pośrednich, wina oraz piwa. Zgodnie z art. 4 w odniesieniu do produktów pośrednich przewidziano stawkę w wysokości 45 euro za 1 hektolitr produktu. Dla wina niemusującego, jak i musującego stosuje się stawkę 0 euro za 1 hektolitr wyrobu.

Treść art. 6 przewiduje dla piwa minimalne opodatkowanie w wysokości 0,748 euro za 1 hektolitr, biorąc pod uwagę zawartość stopni Plato lub 1,87 euro za 1 hektolitr w przypadku, gdy w gotowym wyrobie mierzona jest zawartość alkoholu. Jeśli chodzi o alkohol i pozostałe napoje alkoholowe do tej pory nieuwzględnione, minimalna stawka akcyzy wynosi dla nich 550 euro za 1 hektolitr czystego alkoholu zawartego w gotowym wyrobie [Kosikowski, 2010, s. 209].

W przypadku opisanych wyżej stawek minimalnych Polska nie będzie miała większych problemów, a praktycznie żadnych, z ich wdrożeniem do systemu, ponieważ wszystkie wymogi te spełnia, ponadto są one w większości dwukrotnie przekraczające przewidzianą normę.

2. OBSZARY PODATKU AKCYZOWEGO OBJĘTE HARMONIZACJĄ

W obliczu zbliżającej się akcesji Polska podjęła wiele działań mających na celu spełnienie wszystkich niezbędnych zaleceń. Dlatego też w 2004 r. została uchwalona nowa ustawa, tym razem odnosząca się wyłącznie do podatku akcyzowego [Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, DzU nr 29, poz. 257 z późn. zm.]. Przepisy jej uwzględniały wiele wspólnotowych wymogów, jednak mimo to spotkała się z dużą krytyką ze strony przedsiębiorców oraz teoretyków prawa. Efektem tego było podjęcie, przez polskiego ustawodawcę, prac nad nowym aktem prawnym. Uchwalona dnia 6 grudnia 2008 r. ustawa o podatku akcyzowym [DzU z 2009 r., nr 3, poz. 11] została znacznie lepiej zredagowana, a jej zapisy zostały pozytywnie odebrane przez otoczenie gospodarcze. Obowiązuje ona do dnia dzisiejszego, z zastosowaniem niezbędnych nowelizacji.

2.1. ZAGADNIENIA OGÓLNE I WSPÓLNE DLA WSZYSTKICH AKCYZ

Podjęta – w tej części artykułu – tematyka odnosi się do funkcjonowania w unijnym systemie podatku akcyzowego, podstawowych pojęć oraz instytucji, a także organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi. Jeśli chodzi o najważniejsze definicje zostały one wprowadzone do polskiego systemu wraz z uchwaleniem ustawy o podatku akcyzowym w 2004 r. Określone zostało na przykład, jakie produkty uznaje się za wyroby akcyzowe zharmonizowane, zaliczając do nich napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz oleje mineralne. Jednak wraz z ogło-

szeniem nowej ustawy z 2008 r. pojęcie to ograniczono do wyrobów akcyzowych, a oleje mineralne rozszerzono na wyroby energetyczne i energię elektryczną. Działania te miały na celu implementację przepisów nowej dyrektywy horyzontalnej 2008/118/WE oraz dyrektywy energetycznej.

Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca, których dyrektywa 2008/118/WE już nie uwzględniała, ich miejsce zastąpił zarejestrowany odbiorca [Jędruszczak, Urbaniak, 2010, s. 38–39]. Ponadto wprowadzono nową instytucję zarejestrowanego wysyłającego [Jędruszczak, Urbaniak, 2010, s. 41–42]⁶, mającą na celu umożliwienie szerszego zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy w stosunku do importowanych wyrobów akcyzowych. Polski ustawodawca zmiany te uwzględnił w ustawie z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw [DzU z 2010 r. nr 151, poz. 1013]. Należy zauważyć, że od 2008 r. funkcjonuje w unijnych przepisach definicja zawieszającej procedury celnej.

Wraz z przystąpieniem Polski do UE nowego znaczenia nabrały określenia import oraz eksport, równoległe pojawiły także się dwa zupełnie nowe zwroty: dostawa i nabycie wewnątrzspółnotowe. Dodatkowo, jeśli chodzi o sam import, to jego definicja uległa zmianie po wejściu w życie dyrektywy 2008/118/WE, zmianę tę opublikowano również w 2010 roku.

Kolejnym, bardzo ważnym zagadnieniem wprowadzonym w 2004 r. była instytucja składu podatkowego, po 2008 r. do polskiego słownika ustawowego trafił również: podmiot prowadzący skład podatkowy. Ustalenie zasad funkcjonowania przedmiotowych składów pozostawiono w gestii państw członkowskich. Unijna dyrektywa nakłada jedynie pewne obowiązki na podmiot uprawniony do prowadzenia składu, które przewiduje także krajowa ustawa [Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, art. 15 i 16, Dz. Urz. UE nr 9 z dnia 14 stycznia 2009 r.].

Niezwykle istotnym elementem polskiego systemu podatku akcyzowego stała się procedura zawieszenia poboru akcyzy. Do końca 2010 r. przemieszczanie wyrobów akcyzowych w jej ramach odbywało się na podstawie administracyjnego dokumentu towarzyszącego. Jednak dyrektywa 2008/118/WE zobligowała państwa członkowskie do wprowadzenia od 1 kwietnia 2010 r. elektronicznego Systemu Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych (EMCS). Polsce nie udało się go wdrożyć na czas i dopiero od 1 stycznia 2011 r. przedsiębiorcy korzystają z elektronicznych dokumentów administracyjnych (e-AD). Zmianie tej towarzyszyło również powołanie innych nowych dokumentów, niezbędnych dla funkcjonowania EMCS chodzi mianowicie o raport odbioru oraz raport wywozu. W związku z wprowadzeniem systemu konieczne było także unormowanie zagadnień związanych z elektroniczną obsługą zabezpieczeń ak-

⁶ Naczelnik Urzędu Celnego, wydając zezwolenie na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający, nadaje podmiotowi numer akcyzowy zarejestrowanego wysyłającego.

cyzowych. Ogólne zasady funkcjonowania tej procedury są realizowane przez polskiego ustawodawcę [Liptak, Zawadzki, 2012, s. 133–137].

Obok wyżej opisanej procedury, od 2004 r. funkcjonuje jej odwrotna forma – przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. Odbywa się ono na podstawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego [Teczka Spółki z o.o., Beck InfoBiznes, Zestaw uzupełniający lipiec 2010 r., s. 9 i 10].

W organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi ważne jest ich oznakowanie. Unia Europejska od lat stosuje w tym celu układ odpowiadający Nomenklaturze Scalonej (CN), w Polsce system ten po raz pierwszy wprowadziła ustawa z 2004 r., jednak miał on zastosowanie jedynie w przypadku dostawy i nabycia wewnątrz-wspólnotowego oraz importu, natomiast na terytorium kraju stosowano układ odpowiadający Polskiej Klasyfikacji Towarów i Usług. Dopiero przepisy ustawy z 2008 r. nałożyły obowiązek stosowania nomenklatury scalonej również dla obrotu krajowego wyrobami akcyzowymi [Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, art. 3; Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, art. 3].

Oprócz najważniejszych pojęć i instytucji niezwykle istotną kwestią dla funkcjonowania wspólnotowego systemu podatku akcyzowego jest określenie, co stanowi przedmiot opodatkowania, kiedy powstaje obowiązek podatkowy oraz kto jest odpowiedzialny za uregulowanie zobowiązania podatkowego. Polskie zapisy odnośnie do tego zagadnienia nie są może w pełni odbiciem wspólnotowym, ale realizują jego główny sens.

Kwestia zwolnień podmiotowych na rzecz placówek dyplomatycznych i konsularnych, organizacji międzynarodowych, dla sił zbrojnych NATO jest uwzględniona w polskich przepisach i w pełni spójna z wspólnotowymi. W przypadku wyrobów akcyzowych dostępnych w sklepach wolnocłowych, a także na pokładach statków powietrznych lub morskich, zwolnienia występują i są poprawnie ujęte, z tym że nie zostały one uwzględnione w ustawie akcyzowej lecz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego. Taki stan rzeczy będzie się powtarzać także w przypadku szczegółowych zwolnień dla poszczególnych wyrobów akcyzowych, gdyż sama ustawa realizuje niewielką ich ilość [Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, art. 31; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, § 19].

Zwolnienia te, jak określa dyrektywa 2008/118/WE, mogą odbywać się w dwójaki sposób, poprzez zaniechanie poboru lub na zasadzie zwrotu zapłaconej akcyzy.

2.2. DZIAŁANIA DOSTOSOWAWCZE, W PRZEPISACH PRAWA POLSKIEGO, W ZAKRESIE OPODATKOWANIA WYROBÓW ALKOHOLOWYCH

Realizowane w odniesieniu do systemu opodatkowania wyrobów alkoholowych działania dostosowawcze polegały głównie na ujednocnieniu sposobu konkretyzacji podstawy opodatkowania, rodzaju stosowanych stawek podatkowych

oraz używanej nomenklatury pojęciowej. Ważnym zagadnieniem są również zwolnienia przewidziane w stosunku do tych produktów, związane z ich przeznaczeniem.

Polskie przepisy odnoszące się do tej grupy wyrobów są w największym stopniu zgodne z prawodawstwem wspólnotowym. Już ustawa akcyzowa z 2004 r. w dużym stopniu odzwierciedlała stan prawny ukształtowany w Unii Europejskiej. Przede wszystkim katalog wyrobów alkoholowych zawierał wszystkie konieczne produkty. Ponadto ich definicje były poprawne i uwzględniały chociażby podział win na musujące i niemusujące [Feldo, 2007, s. 417–422]. Wprowadzona w 2008 r. nowa ustawa była w kwestii definicji pełnym odzwierciedleniem zapisów wspólnotowych, ponieważ katalog wyrobów alkoholowych oparty był jedynie na Scalonej Nomenklaturze, zgodnie z zastrzeżeniem wskazanym w preambule dyrektywy 92/83/EWG i niemalże wszystkie określenia były wiernym odbiciem zaczerpniętym z owej dyrektywy.

Jeśli chodzi o podstawę opodatkowania nie stanowił jej już obrót wyrobami akcyzowymi czy ich wartość celna powiększona o należne cło (w przypadku importu), lecz liczba hektolitrów gotowego wyrobu, a w przypadku piwa procent wagowy ekstraktu brzożki podstawowej w produkcie finalnym, czyli tzw. stopień Plato.

Najsłabszym punktem omawianego zagadnienia są zwolnienia przedmiotowe. Spośród tych zawartych w przepisach wspólnotowych polska ustawa akcyzowa przewiduje jedynie znikomy ich procent. Chodzi o napoje alkoholowe wykorzystywane do produkcji octu, produktów leczniczych, olejków eterycznych i aromatycznych oraz artykułów spożywczych, a także alkohol etylowy całkowicie skażony nieprzeznaczony do spożycia przez ludzi. Jednak większa część zwolnień została ulokowana w rozporządzeniu Ministra Finansów. Zawiera ono adnotacje odnośnie do małych browarów, a także piwa, wina i napojów fermentowanych wytwarzanych na własny użytek; napojów alkoholowych używanych jako próbki lub do celów naukowych czy też procesów produkcyjnych; dla celów medycznych podlega zwolnieniu jedynie alkohol etylowy [Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, art. 30 ust. 9 i art. 32 ust. 4 pkt 2 i 3; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, § 12, 13 i 17].

Na podstawie dotychczasowych doświadczeń Polski można stwierdzić, że podwyżka akcyzy na wódkę i inne alkohole może spowodować ciąg negatywnych skutków ekonomicznych dla branży, kooperantów, a w konsekwencji dla budżetu państwa. Następstwem tych zjawisk będą problemy społeczne odnoszące się do osób zatrudnionych w branży i jej otoczeniu. Według Stowarzyszenia Polska Wódka [Stowarzyszenie Polska Wódka w sprawie proponowanej podwyżki..., <http://www.gazetaautorow.pl>] przewidywane negatywne skutki ekonomiczne dla branży spirytusowej w Polsce to przede wszystkim spadek wpływów do budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego. Jak dowodzą dane z ostatnich lat podwyżka akcyzy zawsze skutkowałą obniżeniem wpływów do

budżetu. Częste i nadmierne podnoszenie akcyzy w latach 90. doprowadziło do zmniejszenia wpływów budżetowych w okresie 1998–2002. Podwyżka akcyzy w 2005 r. spowodowała spadek dochodów budżetu państwa o ponad 130 mln zł.

2.3. DZIAŁANIA DOSTOSOWAWCZE W PRZEPISACH PRAWA POLSKIEGO W ZAKRESIE OPODATKOWANIA WYROBÓW TYTONIOWYCH

Podobnie jak w poprzednim przypadku najważniejszą kwestią wydaje się ustalenie jednolitego nazewnictwa wyrobów tytoniowych, podstawy opodatkowania, a także wysokości stawek podatkowych i oczywiście katalogu możliwych zwolnień. W przypadku wyrobów tytoniowych sprawa jest o tyle skomplikowana, że weszła w życie dyrektywa 2010/12/UE [DzU UE z 2010 r., nr 27, poz. 2] zmieniająca do tej pory obowiązujące trzy dyrektywy, ponadto ukazała się kolejna dyrektywa – 2011/64/UE, która uchyliła całkowicie poprzednie dyrektywy.

Jeśli chodzi o katalog wyrobów tytoniowych jest on poprawny i zawiera wszystkie produkty, czyli papierosy, cygara, cygaretki i tytoń do palenia. Takie zestawienie wprowadziła już ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, jednak nie uwzględniała ona konkretnych definicji, które ukazały się cztery lata później. Przeprowadzona w 2010 r. nowelizacja okazała się spójnym, niemalże identycznym odzwierciedleniem wspólnotowych określeń, zdefiniowanych w wspomnianej wyżej dyrektywie.

Zdaniem ekspertów najbardziej istotna i spektakularna zmiana dostosowawcza miała miejsce jeszcze w 2000 r., gdy polski ustawodawca wprowadził mieszany procentowo-kwotowy system ustalania stawki podatku dla papierosów. W systemie tym część kwotową podatku stanowiła jedna dla wszystkich rodzajów papierosów stawka pobierana od 1000 sztuk, zaś drugą część podatku – stawka procentowa naliczana od maksymalnej ceny detalicznej [Pomorska, Szołno-Koguc, Wójtowicz, 2003, s. 157]. System ten funkcjonuje również w odniesieniu do tytoniu, natomiast dla cygar i cygaretek praktykuje się wykorzystanie czynnika specyficznego wyrażonego kwotowo, co oczywiście jest poprawne [Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, art. 14 – Dz. Urz. UE nr 176 z dnia 05.07.2011 r.].

Jeśli chodzi o wysokość stawek podatkowych to polska akcyza spełnia jedynie minimalny poziom ustalony dla cygar i cygaretek, czyli dla produktów cieszących się najmniejszą popularnością wśród rodzimych konsumentów. Natomiast w przypadku papierosów i tytoniu, które cechują się dużo większym popytem występują spore rozbieżności w stosunku do wymogów jakie narzuca Unia Europejska. Ponadto stawki minimalne na te produkty mają w kolejnych latach wzrastać. W przypadku samych papierosów Polska, oraz siedem innych krajów członkowskich uzyskała możliwość stosowania okresów przejściowych do 31 grudnia 2017 r., jednak mimo wszystko dostosowanie tych stawek do tych wymogów będzie sporym wyzwaniem dla polskich władz.

Zwolnienia w opodatkowaniu wyrobów tytoniowych nie są zbyt obszerne, jednak mimo to nie wszystkie zostały uwzględnione w polskim prawie. W ustawie akcyzowej nie znajduje się żadnego odniesienia do tej kwestii, natomiast rozporządzenie Ministra Finansów wskazuje dwa przypadki stosowania zwolnień. Chodzi o wyroby tytoniowe przeznaczone do celów naukowych lub badań związanych z jakością produktu oraz cygara i tytoń pochodzące z przepadku, przeznaczone do ponownego przerobu. W tym drugim przykładzie pominięto papierosy, które wspólnotowe przepisy także kwalifikują do zwolnienia, precyzując ogólnie zagrożenie jako wyroby tytoniowe.

Należy zauważyć, że zbyt szybkie wobec wymogów unijnych podwyżki akcyzy na wyroby tytoniowe będą prowadziły do wzrostu szarej strefy a w konsekwencji spadku nominalnej wysokości dochodów budżetu. Podwyżki takie będą dotkliwe dla najmniej zamożnych konsumentów papierosów przesuwając ich do szarej strefy, co będzie miało negatywne skutki dla dochodów budżetowych [*Polityka podatkowa...*, <http://carf.pl/polityka-wobec-branzy-tytoniowej-raport>].

2.4. ZMIANY ZREALIZOWANE W ZAKRESIE OPODATKOWANIA WYROBÓW ENERGETYCZNYCH I ENERGII ELEKTRYCZNEJ

W zakresie opodatkowania tej grupy produktów podstawowe działania dostosowawcze również dotyczyły ujednoczenia sposobu ustalania podstawy opodatkowania oraz poziomu stawek podatkowych, a także harmonizacji zakresu zwolnień przedmiotowych. Ponadto obowiązująca od 2004 r. dyrektywa energetyczna zobligowała państwa członkowskie do poszerzenia katalogu wyrobów objętych akcyzą.

Polskie przepisy zawarte w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, do grupy wyrobów akcyzowych zaliczały dość obszerną ilość produktów, jednak w ich gronie niewiele było pozycji, spośród wymienionych w dyrektywie Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych [Dz. Urz. WE L 316 z 31 października 1992 r., s. 12], odnośnie do olejów mineralnych.

Kolejna ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym miała już poważnie ograniczony katalog wyrobów akcyzowych i jednocześnie uwzględniała większość produktów wymienionych w wyżej wspomnianej dyrektywie. Uchwalenie powyższej ustawy zbiegło się niemalże z ogłoszeniem nowej dyrektywy energetycznej, dlatego też dopiero w 2008 r. polskie przepisy objęły podatkiem akcyzowym pozostałe produkty energetyczne takie jak: węgiel, gaz ziemny, czy koks. Jeśli chodzi o opodatkowanie energii elektrycznej, to w Polsce było ono już stosowane, jednak nie podlegało harmonizacji. Obecnie obo-

wiązująca ustawa akcyzowa do wyrobów akcyzowych zalicza wszystkie produkty uwzględnione przez Unię Europejską.

Jeśli chodzi o zakres opodatkowania wyrobów energetycznych, to polski system podatkowy stosował preferencje dla paliw ekologicznych. Różnice w stawce podatku akcyzowego dla tego rodzaju produktów były znaczące, jednak przepisy unijne nie uwzględniały takiego stanu rzeczy. W związku z tym przeprowadzona nowelizacja ustawy akcyzowej uchyliła punkty odnoszące się do mieszania benzyn i olejów napędowych z biokomponentami, nakładając na biopaliwa podstawową stawkę akcyzy [Pomorska, Szolno-Koguc, Wójtowicz, 2003, s. 158].

Podstawa opodatkowania wyrobów energetycznych i energii elektrycznej – jak nakazuje dyrektywa 2003/96/WE – wyrażona jest ilościowo, w zależności od rodzaju produktu w litrach (benzyna), kilogramach (gaz płynny) lub gigadżulach (węgiel), a w przypadku energii – w megawatogodzinach. Ilościowe ujęcie zapoczątkowała w Polsce ustawa akcyzowa z 2004 r., jej poprzedniczka natomiast uzależniała wysokość opodatkowania od wartości obrotu, jedynie w przypadku energii elektrycznej stosowana była obowiązująca obecnie jednostka.

Stawki podatku akcyzowego określone dla wyrobów energetycznych i energii elektrycznej niemalże w pełni spełniają wymogi wspólnotowe, jedyny wyjątek stanowi olej gazowy, bardziej znany w Polsce jako olej napędowy lub ropa. W pozostałych przypadkach poziom podatku mieści się w normie, jednak w odróżnieniu od wyrobów alkoholowych gdzie występowały spore nadwyżki, tutaj niekiedy występuje starcie z granicami unijnego minimum.

W kwestii zwolnień przedmiotowych, spośród obligatoryjnych, polska ustawa akcyzowa realizuje wszystkie wymagania, jednak ogranicza je do niektórych wyrobów, w sytuacji gdy Unia Europejska wskazuje ogólnie na wszystkie wyroby energetyczne. Jeśli chodzi o katalog zwolnień fakultatywnych daje on bardzo dużo możliwości, najwięcej spośród wszystkich wyrobów akcyzowych, mimo to polski ustawodawca uwzględnił znikomy ich procent. Chodzi jedynie o energię odnawialną oraz energię elektryczną zużywaną przez elektrociepłownie.

Polskie zabiegi związane z dostosowaniem podatku akcyzowego do wymogów unijnych trwają niemalże od przeprowadzenia zasadniczych przemian politycznych jakie zaszły po 1989 r., gdy nastąpiła III Rzeczpospolita. W kwestii podatku akcyzowego uchwalona w roku akcesji ustawa miała spełniać niezbędne wymagania wspólnotowe, niestety, nie spotkała się z oczekiwaną aprobatą. Wprowadzenie kolejnej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. okazało się dobrym rozwiązaniem, dlatego też akt ten funkcjonuje do dnia dzisiejszego. Stopniowo, w miarę możliwości i potrzeb jest on nowelizowany i w coraz większym stopniu spełnia wymogi unijne. Do tej pory największy problem stanowią minimalne stawki podatku akcyzowego, zwłaszcza w przypadku papierosów i tytoniu oraz zakres zwolnień przedmiotowych. Natomiast cała nomenklatura wyrobów akcyzowych, a także organizacja nimi nie budzi większych zastrzeżeń.

ZAKOŃCZENIE

Proces harmonizacji podatku akcyzowego jest niezwykle ważny, ponieważ gwarantuje swobodny przepływ wyrobów akcyzowych na terytorium Unii Europejskiej w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, a także zachowanie uczciwej konkurencji. Obrót wyrobami akcyzowymi to szczególnie rodzaj działalności, wymagający dokładnej kontroli z uwagi na możliwość występowania różnorodnych nadużyć podatkowych. Mogą się one wiązać z uchylaniem od zapłaty podatku np. poprzez przemyt, czy też bezprawnym stosowaniem zwolnień lub obniżek podatku. Dlatego tak ważna jest współpraca wszystkich krajów członkowskich na tym gruncie.

Analiza zmian, jakie udało się wprowadzić polskiemu ustawodawcy do krajowego systemu podatku akcyzowego w celu dostosowania do przepisów unijnych, została prowadzona w oparciu o trzy ustawy akcyzowe oraz szeroki wachlarz dyrektyw wspólnotowych. Polskie jak i unijne przepisy z zakresu akcyzy często ewoluowały i dzieje się tak nadal, ponieważ na bieżąco uwzględniane są zmiany warunków rynkowych.

Problemem okazały się również zwolnienia przedmiotowe przewidziane w prawie unijnym. Polski ustawodawca uwzględnia jedynie niektóre wymienione w katalogu wspólnotowym, przy czym nawet nie wszystkie obligatoryjne, a więc te obowiązkowe. Spośród tych fakultatywnych już znikomy procent można znaleźć w polskich przepisach. Ponadto jeżeli zwolnienia te są przewidziane, to często zdarza się, że obłożone zostały dodatkowymi formalnościami, które utrudniają ich uzyskanie.

Należy podkreślić, że proces ujednoczenia zasad regulujących opodatkowanie podatkiem akcyzowym w UE nie został jeszcze zakończony. Pomimo procesu harmonizacji akcyzy w UE nadal występują znaczne różnice w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych. Znaczne odmienności dotyczą zarówno regulacji prawnych, jak i określeniu ilości wyrobów podlegających opodatkowaniu, a także różnych podstaw opodatkowania, wysokości stawek podatkowych oraz przeznaczenia wpływów pochodzących z podatków akcyzowych.

Natomiast dużym osiągnięciem legislacyjnym jest zdefiniowanie poszczególnych wyrobów akcyzowych, co uniemożliwia swobodną interpretację podczas stosowania przepisów prawa unijnego w każdym z państw członkowskich.

LITERATURA

- Dyrektywa Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz. U. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r.).
Dyrektywa Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz. Urz. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r.).

- Dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego od olejów mineralnych (Dz. Urz. WE 316 z dnia 31 października 1992 r.).
- Dyrektywa Rady 92/82 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych (Dz. Urz. EWG nr L 316/19).
- Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r.).
- Dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r., w sprawie zbliżenia stawek podatku dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. U. UE L 316 z dnia 31 października 1992 r.).
- Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. U. UE L 283 z dnia 31 października 2003 r.).
- Dyrektywa Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz. U. UE L 291 z dnia 6 grudnia 1995 r.).
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z dnia 14 stycznia 2009 r.).
- Dyrektywa Rady 2010/12/UE z dnia 16 lutego 2010 r. zmieniająca dyrektywy 92/79/EWG, 92/80/EWG i 95/59/WE w zakresie struktury oraz stawek podatku akcyzowego stosowanego do wyrobów tytoniowych (Dz. U. UE L 50 z dnia 27 lutego 2010 r.).
- Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z dnia 5 lipca 2011 r.).
- Feldo K., 2007, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, wydanie 1, LexisNexis, Warszawa.
- Jędruszcak A., Urbaniak K., 2010, *Podatek akcyzowy. Komentarz i przykłady obliczeń*, C.H. Beck, Warszawa.
- Kosikowski C., 2010, *Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego*, Temida2, Białystok.
- Lasiński-Sulecki K., 2007, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle opodatkowania konsumpcji*, Adam Marszałek, Toruń.
- Liptak Z., Zawadzki M., 2012, *EMCS (Excise Movement and Control System) – zagrożenie czy szansa? [w:] Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku akcyzowego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Doświadczenia i perspektywy*, red. P. Stanisławiszyn i T. Nowak, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Misztal P., 2007, *Konkurencja podatkowa a harmonizacja podatków w krajach członkowskich Unii Europejskiej [w:] Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa*, red. S.I. Bukowski, M.K. Pypeć, Politechnika Radomska, Radom.
- Muzolf G., 2012, *Implementacja przepisów unijnych w zakresie opodatkowania wyrobów tytoniowych [w:] Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku akcyzowego*

- po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Doświadczenia i perspektywy*, red. P. Stanisławiszyn i T. Nowak, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Oreżiak L., 2004, *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa.
- Oreżiak L., 2007, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, WSHiP im. R. Łazarskiego w Warszawie, Warszawa. 21. *Polityka podatkowa wobec branży tytoniowej – raport*, Centrum Analiz Fundacji Republikańskiej, <http://carf.pl/polityka-wobec-branzy-tytoniowej-raport> (stan na dzień 30.12.2013).
- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wojtowicz K., 2003, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Prawo podatkowe: część ogólna i szczegółowa*, 2009, red. W. Wójtowicz, C.H. Beck, Warszawa.
- Prawo podatkowe*, 2008, red. L. Etel, Difin, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz. Urz. UE L 197 z dnia 29 lipca 2009 r.).
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (DzU nr 159, poz. 1070).
- Stowarzyszenie Polska Wódka w sprawie proponowanej podwyżki podatku akcyzowego na alkohole mocne*, www.gazetaautorow.pl/INDEX.PHP?OPTION=COM_CON-TENT&TASK=VIEW&ID=3466&ITEMID=319 dostęp 30.12.2013 r.)
- Teczka Spółki z o.o., Beck InfoBiznes, Zestaw uzupełniający, lipiec 2010.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11, poz. 50).
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (DzU nr 29, poz. 257 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (DzU z 2010 r., nr 220, poz. 1447).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (DzU z 2009 r. nr 3, poz. 11 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2010 r. nr 151, poz. 1013).

Streszczenie

Harmonizacja podatków pośrednich zapoczątkowała ujednoczenie systemów podatkowych krajów członkowskich i stała się zasadniczym elementem przemian gospodarczych. Rozpoczęte w Polsce po 1989 r. przemiany ustrojowe, dotyczące również systemu podatkowego, zakończyły trwający od 1950 r. podział gospodarki na jednostki gospodarki społecznej i nieuspołecznionej, ponadto chęć członkostwa Polski w strukturach Unii Europejskiej nakładała na polskie ustawodawstwo wymóg dostosowania polskiego systemu podatkowego do standardów unijnych.

Podstawę traktatową polityki podatkowej Unii Europejskiej stanowią przepisy artykułów 90–93 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE).

Wybór do harmonizacji w pierwszej kolejności podatków pośrednich nie był przypadkowy, biorąc pod uwagę ich znaczenie w kształtowaniu warunków rynkowych oraz istotny wpływ na strukturę wpływów podatkowych do budżetu państwa.

Główną przesłanką harmonizacji podatków pośrednich jest takie skonstruowanie systemu opodatkowania, aby uniknąć podwójnego opodatkowania czy też jego braku, jak również zakłócenia konkurencji. Niezależnie jednak od tego czy w danym obszarze funkcjonują przepisy wtórnego prawa wspólnotowego, systemy podatkowe państw członkowskich i umowy podatkowe nie mogą naruszać postanowień Traktatu dotyczących m.in. swobodnego świadczenia usług.

Celem niniejszego artykułu jest analiza procesu harmonizacji podatku akcyzowego (wybrane aspekty) – jako jednego z podatków pośrednich – ze szczególnym uwzględnieniem zmian dostosowawczych w tym zakresie.

Należy podkreślić, że problematyka podatków i ich harmonizacja ma duże znaczenie dla funkcjonowania Unii Europejskiej; są one bowiem podstawowym źródłem dochodów budżetowych krajów członkowskich, a zarazem samej Unii, jak również stanowią istotny element w funkcjonowaniu jednolitego rynku wewnętrznego we Wspólnocie.

Słowa kluczowe: dyrektywa, harmonizacja, integracja, podatek, akcyza

Harmonization of Excise Tax as a Necessary Factor in Economic Integration

Summary

Harmonization of indirect taxes launched the unification of the tax systems in the Member States and has become an essential element of economic transformation. Political changes started in Poland after 1989 and concerning the tax system, completed ongoing since 1950, division of the economy into units of the socialized and non-socialized economy, moreover the desire of Polish membership into the European Union structures imposed the requirement of adjusting the Polish tax system of Polish legislation to EU standards.

Articles 90–93 of the Treaty establishing the European Community (TEC) are the basis of the tax treaty policy of the European Union.

Choosing to harmonize firstly the indirect taxes was not accidental, taking into account their importance in shaping the market conditions and significant impact on the structure of tax revenues to the state budget.

The main premise of the harmonization of indirect taxes is the construction of such taxation system in order to avoid double taxation or its lack, as well as distortions of competition. Regardless of whether a secondary Community law is obliged in a given area, Member States' tax systems and tax treaties cannot violate the provisions of the Treaty concerning, among others, freedom to provide services.

The purpose of this article is to analyze the process of harmonization of excise tax (some aspects), as one of the indirect taxes, with particular emphasis on adaptive changes in this regard.

It should be underlined that the issue of taxes and their harmonization is important for the functioning of the European Union, since they are the primary source of budget revenue of the Member States, and also of the EU, as well as an important element in the functioning of the uniform market within the Community.

Keywords: directive, harmonization, integration, tax, excise