

Jadwiga Glumińska-Pawlic¹

Akcyza jako podatek konsumpcyjny

1. Wprowadzenie

Podatki stanowią podstawowe źródło dochodów budżetowych. Są kategorią historyczną, a udokumentowane źródła wskazują, że pojawiły się już w okresie budowy arki Noego². Konieczność gromadzenia odpowiednich zasobów finansowych powodowała, że od chwili powstania pierwszych form państwowości rozpoczął się rozwój pewnych form opodatkowania, a rozbudowane systemy podatkowe istniały już w starożytnym Egipcie, Grecji i Rzymie³. Podatki stawały się stopniowo istotnym instrumentem finansowym życia publicznego i państwowego, zapewniając od początku realizację zarówno celów fiskalnych, jak i gospodarczych, społecznych czy politycznych, co charakteryzuje także współczesne ustawodawstwa podatkowe⁴. W polityce finansowej państwa najdłuższe tradycje mają te podatki, które odgrywają ważną rolę zarówno jako źródło dochodów, jak i środek oddziaływania fiskalnego i pozafiskalnego, do którego ustawodawca chętnie i często sięga. Poprzez różne konstrukcje można bowiem w łatwy sposób popierać lub ograniczać rozwój podmiotów lub różnych form działalności, nawet w ramach jednego podatku.

179

¹ Jadwiga Glumińska-Pawlic – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Śląski w Katowicach, <https://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

² Por. szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 21 i nast.

³ Por. szerzej K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961, s. 11 i nast.; H. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 14 i nast.; E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Poznań 1957, s. 11 i nast.

⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 11 i nast.

2. Granice opodatkowania

Podatek jest ingerencją w prawa podmiotowe, tak więc to konstytucja – jako ustawa zasadnicza – powinna określać granice prawne i ekonomiczne opodatkowania. Pamiętać jednak trzeba, że partie polityczne posiadające większość w parlamencie mogą rozłożyć opodatkowanie zgodnie z wolą swoich wyborców, ale niezgodnie z konstytucją. Unormowania podatkowe zawarte w konstytucji stanowią zatem swoistego rodzaju ochronę przed samowolą polityczną. Podatek w sensie ekonomicznym jest formą przewłaszczenia na rzecz państwa lub związku publicznoprawnego części przychodów, dochodów lub majątku od podporządkowanych im podmiotów. Zakres tego przewłaszczenia powinien jednak uwzględniać zdolność płatniczą podatnika, każde źródło podatku ma bowiem swoje granice wydajności fiskalnej. Niestety, granice te są często przekraczane, a prawodawca powołuje się w takich przypadkach na konieczność realizacji budżetu. Zjawisko to oceniane jest negatywnie i w konsekwencji prowadzi do degradacji gospodarki i dewaluacji prawa⁵.

180

Podatek z instrumentu finansowania wydatków publicznych państwa stał się także instrumentem polityki. Podstawowe zadanie podatków od czasów ich powstania nie uległo zmianie – jest nim pokrycie stale i systematycznie wzrastającego zapotrzebowania państwa na dochód publiczny. Dzięki temu finansowane są wydatki publiczne, w takich rozmiarach i zakresie, które państwo uznaje za uzasadnione i niezbędne. Funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych i z natury rzeczy jest funkcją pierwszoplanową, polega na przejmowaniu od różnych podmiotów środków pieniężnych na rzecz państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego. Z tego też względu można twierdzić, że – niezależnie od pozafiskalnych celów podatków – cel fiskalny występuje zawsze, determinując w określonym stopniu prowadzoną w tym przedmiocie politykę państwa.

3. Podatek jako źródło dochodów budżetowych

Obrona przed podatkiem zawsze była ważnym zajęciem podatnika, a dzisiaj stanowi ona nawet przedmiot działalności gospodarczej doradcy podatkowego. Natomiast gdy podatnik zdoła „uwolnić” się od obowiązku

⁵ A. Kostecki, *Gospodarcze implikacje prawa podatkowego*, [w:] W. Pyzioł (red.), *Studia z dziedziny prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996, s. 43.

podatkowego, władza państwowa zawsze próbuje „uwięzić go” na nowo. Jak podkreślał A. Smith: „rządy niczego się tak szybko nie uczą jeden od drugiego, jak sztuki wyciągania ludowi pieniędzy z kieszeni”⁶. W zbliżony sposób zasadę tę formułował w XIX wieku Adolf Wagner, stwierdzając, że „pewność to przede wszystkim uprzednia informacja o zasadach opodatkowania, komunikatywny, jasny i zrozumiały język przepisów prawnych oraz sprawny aparat skarbowy”⁷. Z kolei w XX wieku Fritz Neumark uznał, że zasada trwałości opodatkowania wymaga, by wiedza na temat opodatkowania formułowana przez doktrynę nie była lekceważona ani przez prawodawcę, ani przez praktykę podatkową. Zadaniem nauki jest stworzenie jednolitego, spójnego systemu podatkowego i ukazanie go prawodawcy zapewniającemu w ten sposób trwałość prawa podatkowego⁸.

Spór na temat przesłanek budowy tego systemu ma wymiar nie tylko ustrojowy, ale także gospodarczy i społeczny. Nie tylko więc decyzje gospodarcze podatnika wpływają na jego postawy wobec opodatkowania, ale i grupa społeczna, do której on należy. Podkreślić również trzeba, że stosunek do obowiązków i ciężarów podatkowych ponoszonych na rzecz państwa ma w każdym kraju inny, charakterystyczny aspekt, związany z różnymi uwarunkowaniami. W tej sytuacji ustawodawca musi uwzględniać nie tylko interesy budżetu państwa i zwiększanie jego dochodów, ale i mentalność podatkową swoich obywateli, ich stosunek wobec podatków i opodatkowania. W literaturze⁹ podkreśla się, że w Polsce władza i państwo na przestrzeni dziejów były traktowane jako obce. Uchylenie się od obowiązków ujmowane było zatem (i niestety nadal jest) w kategoriach „patriotycznej cnoty”. Niepłacenie podatków nie jest w naszym kraju uznawane za rzecz haniebną, omijanie ciężarów podatkowych nie prowadzi do utraty szacunku i nie jest przeszkodą w sprawowaniu urzędów. Powszechną praktyką jest unikanie ciężaru podatkowego i lekceważący stosunek do organów podatkowych i prawa. Istotne znaczenie dla podatnika ma także tzw. subiektywny ciężar podatkowy i odpowiedź na pytania: „jaki jest próg wytrzymałości podatnika?” i „jaki jest jego faktyczny, rzeczywisty dochód?”. Podatki odczuwane są bowiem jako „ofiara pieniężna” bez świadczenia wzajemnego, a ponadto wymierny i rzeczywisty uszczerbek w majątku podatnika. Negatywne postawy wobec opodatkowania wiążą się również z faktem, że „państwo” jest anonimowe i w związku z tym nikt przy unikaniu płacenia podatków nie ponosi straty. W Polsce

⁶ Zob. A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 585.

⁷ Zob. szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996, s. 44.

⁸ *Ibidem*, s. 53–54.

⁹ Por. A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 124; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, 1996, s. 127–128.

– w przeciwieństwie do innych państw – nie ma tradycji i upowszechniania aprobaty dla obciążeń podatkowych, podczas gdy np. we Francji już konstytucja z 1793 r. określiła podatek jako „powszechny dług honorowy”.

Podstawowym celem podatku jest – jak już wskazywano – zapewnienie dochodów budżetowych. Polski ustawodawca zapomina jednak niestety, że jako instrument finansowy jest on obojętny politycznie. To rząd, a nie podatek realizuje określoną politykę. Manipulowanie podatkiem w celu osiągnięcia doraźnych celów politycznych wzmacnia wobec niego opór ze strony podatników i podważa zasadę zaufania do państwa i prawa. Państwo nie powinno ograniczać roli podatków wyłącznie do funkcji fiskalnej. Podatki mogą być dogodnym instrumentem wspierającym pożądane zachowania przedsiębiorców i konsumentów. Ustanawiając i pobierając podatki, państwo czerpie korzyści z aktywności gospodarczej różnych podmiotów i w ten sposób staje się największym beneficjentem ekonomicznych rezultatów działalności gospodarczej, w której ryzyko osiągnięcia lub brak tych efektów bezpośrednio obciążają przedsiębiorców¹⁰. Polski ustawodawca, zamiast wykorzystywać pozytywne cechy podatków, prowadzi zazwyczaj polityczną „grę w podatki”, powołując się np. na realizację polityki prorodzinnej czy też szeroko pojętych celów społecznych, jak np. zwalczania alkoholizmu czy palenia tytoniu. Przeprowadzane zmiany – mimo wielu zapowiedzi – zazwyczaj nie przynoszą podatnikom oczekiwanych korzyści i są podejmowane przez ustawodawcę zbyt późno, by skutecznie oddziaływać na ich decyzje gospodarcze.

Zauważyć należy, że wskazane nieprawidłowości nie są tylko przywilejem polskiego ustawodawcy, a władze wszystkich państw zawsze poszukiwały takich podatków, które mają największą wydajność fiskalną, są elastyczne i nie zawsze bezpośrednio odczuwalne przez podmioty, które ostatecznie je ponoszą. Do takich wygodnych form należą podatki konsumpcyjne, zaliczane do kategorii pośrednich, które nie budzą sprzeciwów społecznych, obciążają bowiem tylko nieliczne, wybrane towary i ich konsumentów.

4. Podatki konsumpcyjne

Podatki konsumpcyjne rozwinęły się w wiekach średnich – zwłaszcza w miastach – i zdobyły sobie w XVII i XVIII w. wielu zwolenników, ponieważ bez wielkich trudności politycznych i „bez szemrania ludności” przy-

¹⁰ Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 19–20.

sparzały skarbowi znacznych dochodów¹¹. Miały jednak wielu przeciwników, którzy podkreślali, że są one niesprawiedliwe, ponieważ obciążają tylko niektóre przedmioty konsumpcji osobistej i nie oszczędzają wielu przedmiotów konsumpcji niezbędnej. Nie uwzględniają także rzeczywistego dochodu i możliwości ich ponoszenia, a dochód z tych podatków nie jest pewny, zależy od koniunktury i obniża się w chwilach gwałtownej potrzeby. Zastosowanie i wybór podatków konsumpcyjnych są trudne i kosztowne, wpływają szkodliwie na ceny, dają podstawę do defraudacji i demoralizują społeczeństwo. Jako ich zalety podnoszono, że płaci się je w drobnych częściach, powoli, w miarę czynienia wydatków, często nawet nieświadomie, co ze względów ekonomicznych, politycznych i społecznych nie jest bez znaczenia. Ponadto podatki te mają uzasadnienie w potrzebach skarbowych, które muszą znaleźć odpowiednie pokrycie, a biorąc pod uwagę ułomność systemów podatkowych i ich wadliwość, podatkom tym przyznawano „dodatnie posłannictwo” i łagodzenie niesprawiedliwości społecznej w dziedzinie podatkowej poprzez silniejsze opodatkowanie warstw najbogatszych.

Opodatkowanie konsumpcji sprowadza się do obciążenia konsumentów podatkiem pobieranym w związku z nabywaniem artykułów konsumpcyjnych. W zależności od koncepcji opodatkowanie może dotyczyć produktów pierwszej potrzeby, artykułów luksusowych, a także konsumpcji zbytecznej (szkodliwej). Uzasadnia się je tym, że wydatki mają swoje źródło w dochodach uzyskiwanych przez podatnika bądź w jego majątku, wyznaczając tym samym jego zdolność podatkową. Do zalet podatków konsumpcyjnych zalicza się wydajność, elastyczność, taniość, dogodność dla płacącego, zapobieganie unikaniu opodatkowania.

Podatki konsumpcyjne dzielono na różne kategorie (grupy) w zależności od przyjętego kryterium. W okresie międzywojennym dokonywano ich podziału na podatki od przedmiotów konsumpcji niezbędnej, zbędnej i zbytekowej, zawsze jednak zastrzegając, że pojęcia te są względne, a opodatkowanie zależy od „sposobu życia ludności, klimatu, zwyczajów, obyczajów, dobrobytu i cywilizacji”¹². W literaturze podkreślano, że przedmioty konsumpcji zbędnej i zbytekowej mogą przysparzać skarbowi obfitych dochodów tylko wówczas, kiedy ich konsumpcja jest szeroko rozpowszechniona¹³. Stąd też nie mogą być ograniczone np. do używania pałaców, parków, ekwipaży, służby w liberii, fortepianów, psów w miastach,

¹¹ S. Głębiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 381 i nast.

¹² *Ibidem*, s. 383.

¹³ Szerzej na ten temat w literaturze okresu międzywojennego pisali m.in.: S. Głębiński, *Nauka...*, s. 383 i nast.; W. Grabowski, *Monopole państwowe*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931, s. 97 i nast. oraz *idem*, *Podatki pośrednie*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931, s. 88 i nast.; A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1923, s. 125 i nast.; I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1929, s. 174 i nast.

lecz powinny objąć przedmioty konsumpcji powszechnej, a pomimo to zbędnej, jaką jest między innymi konsumpcja piwa, wódki, win starych lub zagranicznych, tytoniu, drobiu i dziczyzny w miastach. Ponadto można nakładać podatki na przedmioty osobistego używania i spożycia, jak mieszkanie, pojazd, konie i inne przedmioty osobistego używania bądź usługi osobiste i rzeczowe, jak służba domowa, usługi osób i zakładów dla rozrywki i kształcenia, przedstawienia teatralne, koncerty, wykłady, usługi zakładów przewozowych, przedmioty zużycia i spożycia osobistego, jak pokarm, napój, odzienie, opał i światło. Podatki zbytkowe, nakładane już w starożytności i wiekach średnich, miały położyć tamę szerzącemu się „zbytkowi” wśród warstw ludności. W tym celu w Polsce ustawy sejmów warszawskich z lat 1613 i 1620 zabroniły mieszczanom i „plebejom płci obojej”, z wyjątkiem burmistrzów i wójtów większych miast, pod karą grzywny używać „szat i podszewek jedwabnych, saffjanów, futer kosztownych, okrom lisich i innych podlejszych”. Grzywny te zamieniono następnie na podatek roczny. Innym przykładem był podatek od zbędnej służby domowej (np. ponad dwie lub trzy osoby służby dla jednej rodziny, zwłaszcza w liberii) czy istniejący także w Polsce na mocy ustawy z dnia 8 czerwca 1920 r.¹⁴ podatek od skrzynek depozytowych (sejfów). Takim podatkiem był również rozpowszechniony we Francji, Anglii, Niemczech, Polsce i Austrii podatek od psów utrzymywanych w miastach dla przyjemności osobistej, którego kontrola ułatwiona była za pomocą marek zawieszonych na obroży. Do tej kategorii zaliczyć można także podatki od welocypedów i automobilów, bilardów, rozrywek towarzyskich i publicznych, wliczane w cenę biletów wstępu na bale, koncerty, wyścigi konne, podatki od gry w karty i totalizatorów, podatki od podróży, nakładane na wszelkie droższe bilety jazdy koleją żelazną, omnibusami, tramwajami, statkami parowymi, uprawniające do „jazdy wygodnej i zbytkowej”, np. pierwszą klasą, czy wreszcie istniejący w Anglii podatek od patentowanych medykamentów, o ile były one tylko urojonymi środkami leczniczymi, i podatek od słowików w kilku landach niemieckich.

5. Akcyzy i monopole

Przedmioty konsumpcji powszechnej bywały zazwyczaj (i nadal są) opodatkowane w formie akcyz i monopolu, będących podatkami bardzo starymi, które w czasie rozwoju historycznego często zmieniały swoją formę.

¹⁴ Dz.U. poz. 305.

Cechą charakterystyczną akcyz jest ustalenie podatku tak, aby w skali mikroekonomicznej dawały one niewielkie obciążenie, ale ze względu na ich dużą liczbę oraz powszechność nabywania dóbr objętych akcyzą dostarczały znacznych wpływów budżetowych. Podstawa opodatkowania w akcyzie może być ustalana na dwa sposoby: ilościowo (wówczas stawka jest kwotowa) i wartościowo (wówczas stawka jest procentowa). Jako powód wprowadzania akcyz wskazuje się m.in. zamiar kontroli konsumpcji artykułów uważanych za niezdrowe i niemoralne (papierosy, alkohol), opodatkowanie wyrobów uznawanych za zbyteczne dla przeciętnego podatnika (luksusowe) czy poprawa stanu środowiska (akcyza na samochody, na paliwa).

Z kolei monopole skarbowe są – obok akcyz – podstawowym sposobem opodatkowania konsumpcji. Monopol oznacza bowiem przewagę jakiegoś podmiotu lub grupy podmiotów dostarczających określone dobra, które wywierają decydujący wpływ na wielkość produkcji, jej rodzaj czy ceny dóbr oferowanych na rynku. Podstawowym celem monopolu skarbowego, zagwarantowanego przez przepisy prawne, jest zwiększenie dochodów budżetowych. W literaturze wskazuje się, że różnica między monopolem a akcyzą sprowadza się jedynie do formy i techniki podatkowej, a korzyści wypływające z ustanowienia monopolu to ograniczenie możliwości oszustw podatkowych, do których skłaniają wysokie stawki akcyz oraz wywoływanie pożądaných skutków społecznych przez ograniczenie podaży. Wybór formy opodatkowania zależy wyłącznie od decyzji państwa, które może objąć monopolem skarbowym lub podatkiem akcyzowym dowolny artykuł¹⁵. W Polsce po odzyskaniu niepodległości akcyzą obciążono: cukier, piwo, wino i miód, oleje mineralne, węgiel, drożdże, kwas octowy, karty do gry i zapalniczki. W okresie międzywojennym istniały monopole spirytusowy, tytoniowy, zapalczany, solny. Natomiast w kolejnych latach ustanowiono monopole dla spirytusu (1919), tytoniu (1922), prochu strzelniczego (1925), soli (1925) i zapalek (1925)¹⁶, a ponadto objęto nimi prowadzenie wszelkiego rodzaju loterii i sprzedaż sacharyny¹⁷. Przypomnieć należy, że podatek od soli istniał już w wiekach średnich, a w Polsce kopalnie i żupy solne były głównym źródłem dochodów skarbu królewskiego. We Francji podatek od soli wprowadzono po raz pierwszy w 1342 r. i był on właściwie daniną przymusową, a każdy mieszkaniec powyżej 7. roku życia musiał nabywać rocznie co najmniej 7 funtów soli w magazynach królewskich, pod groźbą surowej kary¹⁸. Podatek

¹⁵ D. Mączyński, *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 111 i nast.

¹⁶ I. Weinfeld, *Skarbowość...*, s. 142 i nast.

¹⁷ Szerzej W. Grabowski, *Monopole...*, s. 97–112.

¹⁸ H. Radziszewski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1917, s. 371 i nast.

od zapalek Polska odziedziczyła po państwach zaborczych, a rozporządzeniami Rady Ministrów z 1921 i 1923 r. wprowadzono na całym obszarze RP jego jednolitą stawkę, która wynosiła 1 grosz od pudełka zawierającego do 60 sztuk zapalek. Podatek taki ustanowiony był we Francji od 1872 r., Rosji od 1888 r., w Niemczech od 1909 r. Podatek od ogłoszeń, afiszów, kalendarzy i dzienników istniał w wielu państwach, m.in. w Anglii, Francji, Austrii. Podatek od mydła utrzymał się najdłużej w Holandii jako powszechny podatek państwowy i został zniesiony w 1893 r. W czasie I wojny światowej rozpowszechniły się podatki od wód mineralnych i sztucznych napojów. Taki podatek wprowadzono w Niemczech ustawą z dnia 26 lipca 1918 r. i obowiązywał on również na ziemiach polskich zaboru pruskiego. Podatek od samochodów wprowadzono w wielu krajach Europy z początkiem XX w. Jako uzasadnienie wskazywano, że ruch pojazdów prowadzi do niszczenia dróg i w związku z tym przynajmniej część wydatków na ich utrzymanie należy pokryć z opodatkowania samochodów. Konstrukcja prawna podatku od samochodów przybierała różne formy: opodatkowanie mogło dotyczyć samego posiadania pojazdu, ale także zakupu paliwa, a wysokość podatku uzależniano np. od pojemności skokowej silnika, dopuszczalnej ładowności, liczby miejsc do siedzenia w autobusie czy ceny biletu.

6. Harmonizacja podatku akcyzowego

W 1949 r. akcyzy i monopole włączone zostały w naszym kraju do ogólnego podatku obrotowego, co spowodowało wyeliminowanie z polskiego systemu podatkowego tych danin na wiele lat. Ponownie akcyzy i opłaty monopolowe zostały wprowadzone w 1993 r. jako daniny o charakterze uzupełniającym w stosunku do podatku od towarów i usług¹⁹. Do końca kwietnia 2004 r. akcyzą opodatkowanych było osiemnaście grup wyrobów, przy czym można je było podzielić na cztery podstawowe typy: towary luksusowe (np. jachty, samochody osobowe, sprzęt elektroniczny), artykuły monopolowe (np. wyroby spirytusowe, winiarskie, piwo, wyroby tytoniowe), paliwa oraz energię elektryczną. Jednakże wobec zbliżającej się akcesji do UE należało podjąć wiele działań mających na celu spełnienie wszystkich niezbędnych zaleceń, by dostosować polskie regulacje do prawa wspólnotowego, akcyza należy bowiem do podatków zharmo-

¹⁹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.).

nizowanych na podstawie art. 113 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁰. Jest ona typowym specjalnym podatkiem obrotowym, obciążającym jedynie ściśle określone wyroby. Będąc podatkiem jednokrotnym, stanowi element ceny wyrobu, włączony w tę cenę, tak więc faktycznym podatnikiem tego podatku jest ostateczny nabywca (konsument) danego dobra. W tej sytuacji została uchwalona nowa ustawa, tym razem odnosząca się wyłącznie do podatku akcyzowego²¹. Spotkała się ona z krytyką ze strony przedsiębiorców i doktryny, tym bardziej że zawierała dwa załączniki: wykaz wyrobów akcyzowych (obejmujący 62 pozycje) oraz wykaz wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (obejmujący 32 pozycje). Polskie przepisy w wielu przypadkach wykraczały poza zakres regulacji określonych w przepisach prawa wspólnotowego, m.in. poprzez objęcie systemem zharmonizowanej akcyzy wyrobów, które nie podlegały opodatkowaniu w innych państwach członkowskich, co nie tylko utrudniało, ale wręcz uniemożliwiało wielu podmiotom konkrowanie na wspólnym rynku²². Nowa ustawa wprowadziła szereg nieznanych dotychczas rozwiązań i instytucji, takich jak składy podatkowe, zarejestrowani i niezarejestrowani handlowcy oraz procedury zawieszenia poboru akcyzy czy dostawy wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą²³.

Ustawa ta została zastąpiona ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁴, zawierającą jeden załącznik obejmujący 44 pozycje wyrobów podlegających opodatkowaniu, który w 2018 r. uzupełniony został o trzy dodatkowe pozycje: susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie²⁵. W aktualnym stanie prawnym – wynikającym z dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG²⁶ (tzw. dyrektywy horyzontalnej) – harmonizacja obejmuje: produkty energetyczne i energię elektryczną, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe.

W odniesieniu do tych ostatnich dyrektywa zawiera m.in. definicje wyrobów tytoniowych, zasady ich opodatkowania, stawki minimalne oraz ich strukturę. Warto jednak podkreślić, że bardzo popularne w ostatnich latach wyroby nowatorskie i płyn do e-papierosów nie podlegają harmonizacji w UE, chociaż Komisja Europejska prowadzi obecnie prace

²⁰ Wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.

²¹ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.).

²² Szerzej R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 501 i nast.

²³ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Kraków 2005.

²⁴ Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.

²⁵ Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 137).

²⁶ Dz.Urz. UE L 9/12.

zmierzające do wprowadzenia wspólnych zasad opodatkowania tych wyrobów. Mimo to większość krajów UE zdecydowała się wprowadzić opodatkowanie wyrobów nowatorskich oraz płynu do e-papierosów, przewidując dla nich odrębną kategorię akcyzową i jednocześnie znacznie niższe opodatkowanie w stosunku do papierosów, oscylujące na poziomie 20–30% stawki papierosowej. Prawie wszystkie kraje zdecydowały się również oprzeć stawkę opodatkowania wyrobów nowatorskich na wadze tych wyrobów. Jedynie dwa kraje (Włochy i Węgry) stosują opodatkowanie od sztuki wyrobu.

188 W Polsce e-papierosy pojawiły się na rynku około 2008 r., a wyroby nowatorskie w 2017 r. O ile e-papierosy przez ponad dziesięć lat korzystały z „wakacji podatkowych”, to wyroby nowatorskie praktycznie od ich wprowadzenia na rynek zostały objęte zakresem ustawy akcyzowej. Podstawą opodatkowania wyrobów nowatorskich jest ich ilość wyrażona w kilogramach, a podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość wyrażona w mililitrach. Stawka opodatkowania na wyroby nowatorskie ustalona została na poziomie 141,29 zł za każdy kilogram i 31,41% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia²⁷, natomiast na płyn do e-papierosów 0,5 zł za każdy mililitr. Jednakże do 30 czerwca 2020 r. zamiast wskazanych stawek stosowano stawkę zerową akcyzy. Nowelizacją ustawy z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym²⁸ wprowadzono 10-procentową podwyżkę akcyzy na papierosy, płyn do e-papierosów oraz wyroby nowatorskie. W rezultacie e-papierosy na wkłady z płynem (tzw. zamknięte systemy e-papierosowe) stały się najbardziej preferencyjnie opodatkowaną kategorią spośród wszystkich na rynku, ich producenci za wkład z płynem o pojemności 0,7 ml płacili bowiem tylko 0,38 zł akcyzy. Oznaczało to, że międzynarodowe koncerny produkujące takie płyny płaciły nawet pięciokrotnie mniejszą akcyzę niż producenci podgrzewaczy tytoniu, prawie sześciokrotnie mniejszą niż polscy producenci płynów do e-papierosów z sektora MŚP oraz blisko 25-krotnie mniejszą niż producenci tradycyjnych papierosów (średnia akcyza na paczce papierosów wynosi ponad 9 zł).

Kolejną zmianą ustawy o podatku akcyzowym z dnia 29 października 2021 r.²⁹ zostały w istotny sposób podwyższone stawki akcyzy na wyroby nowatorskie – na 501,80 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej

²⁷ Średnia ważona obliczana jest na podstawie danych za pierwszych dziesięć miesięcy roku poprzedzającego rok kalendarzowy i jest ogłaszana corocznie do końca grudnia w obwieszczeniu Ministra Finansów.

²⁸ Dz.U. poz. 2523.

²⁹ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2313), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia³⁰. W przypadku produkcji wyrobów nowatorskich niezgodnej z art. 47 ustawy (poza składem podatkowym) stawka akcyzy na wyroby nowatorskie wynosi 501,80 zł za każdy kilogram i 32,05% trzykrotności średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia.

7. Podsumowanie

Pobieżny tylko przegląd niektórych regulacji w zakresie podatków pośrednich wskazuje, że akcyza jest bardzo efektywnym podatkiem, uważanym za tzw. podatek dobry, ponieważ w odpowiedni sposób zaspokaja istniejące potrzeby budżetowe, łatwo reaguje na ich zmiany oraz szybko dostosowuje się do przekształceń w sferze działalności gospodarczej. Rozkwit podatków konsumpcyjnych upatrywany jest w następujących przyczynach:

- 1) trudności zwiększania dochodów drogą podatków bezpośrednich (dochodowych), które budzą opór podatników;
- 2) przesłankach psychologicznych, które im sprzyjają (opodatkowaniu „bogatszych”, automatycznej zapłacie w cenie towaru i braku wyszczególnienia ich wysokości);
- 3) łatwości poboru i dogodności ich uiszczania;
- 4) nieograniczonej swobodzie władzy państwowej w poszukiwaniu nowych źródeł opodatkowania, prowadzącej czasem do wypaczeń w systemie podatkowym.

Pamiętać jednak należy, że cele akcyzy to nie tylko fiskalizm, ale także ukierunkowanie społeczeństwa do właściwych zachowań, np. mniej szkodliwych dla środowiska czy zdrowia (pojazdy hybrydowe, wyroby alkoholowe czy tytoniowe). Rzeczą niezwykle istotną jest więc ustalenie właściwej podstawy opodatkowania i stawki. Wydaje się, że najlepszą formą opodatkowania w przypadku większości wyrobów akcyzowych jest odniesienie

³⁰ Zob. obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 lutego 2022 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, stosowanych od dnia 1 marca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. (M.P. z 2022 r., poz. 283). Średnia ważona detaliczna cena sprzedaży papierosów oraz średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu do palenia na potrzeby ustalenia minimalnej stawki akcyzy na papierosy, minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia oraz stawki akcyzy dla wyrobów nowatorskich, stosowane od 1 marca 2022 r. do 31 grudnia 2022 r., wyniosły: w przypadku papierosów – 737,07 zł w przeliczeniu na 1000 sztuk; w przypadku tytoniu do palenia – 491,83 zł w przeliczeniu na kilogram.

się do jednostek miary, które nie są podatne na manipulację – np. kilogramów czy litrów. Jeśli natomiast opodatkowuje się „sztuki”, to często ich masa rośnie, bo decyduje o tym producent. Przykładem mogą być pięćdziesięciocentymetrowe papierosy czy cygara ważące prawie 500 g. Dlaczego? Po to, by można je było potem skruszyć i przerobić na papierosy...

Bibliografia

- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Głąbiński S., *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Grabowski W., *Monopole państwowe*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931.
- Grabowski W., *Podatki pośrednie*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931.
- Komar A., *Finanse publiczne*, Warszawa 1994.
- Koranyi K., *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961.
- 190 Kostecki A., *Gospodarcze implikacje prawa podatkowego*, [w:] W. Pyziół (red.), *Studia z dziedziny prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1923.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Mączyński D., *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, Kraków 2005.
- Radziszewski H., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1917.
- Rybarski H., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954.
- Taylor E., *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Poznań 1957.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Warszawa 1929.

Akty prawne

- 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 9/12).
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 lutego 2022 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej de-

- talicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, stosowanych od dnia 1 marca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. (M.P. z 2022 r., poz. 283).
- Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.).
- Ustawa z dnia 8 czerwca 1920 r. o podatku od skrzynek depozytowych (Dz.U. poz. 305).
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 137).
- Ustawa z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2523).
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2313).

Streszczenie

191

Podstawowym celem podatku jest zapewnienie dochodów budżetowych, natomiast opodatkowanie konsumpcji sprowadza się do obciążenia konsumentów podatkiem pobieranym w związku z nabywaniem artykułów konsumpcyjnych. Przedmioty konsumpcji powszechnej bywały zazwyczaj opodatkowane w formie akcyz i monopolii, będących podatkami bardzo starymi, które w czasie rozwoju historycznego często zmieniały swoją formę. Akcyza jest typowym specjalnym podatkiem obrotowym, obciążającym jedynie ściśle określone wyroby. Będąc podatkiem jednokrotnym, stanowi element ceny wyrobu, faktycznym podatnikiem tego podatku jest zatem ostateczny nabywca (konsument) danego dobra. Akcyza jest łatwa w poborze i w uiszczeniu, dając władzy państwowej nieograniczoną swobodę w poszukiwaniu nowych źródeł opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatek, akcyza, monopol, dochód, budżet