

## Fiskalne aspekty podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej

Rafał Rosiński\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie istoty podatku akcyzowego jako źródła dochodów publicznych oraz ukazanie znaczenia fiskalnego akcyzy w krajach Unii Europejskiej, uwzględniając lata 2006–2012. *Metodologia badania* – w artykule dokonano analizy literatury związanej ze specyfiką i celem opodatkowania podatkiem akcyzowym, a także przeprowadzono analizę struktury i dynamiki wpływów fiskalnych z podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej. *Wynik* – z przeprowadzonych analiz wynika, iż najwyższy udział podatku akcyzowego w łącznych obciążeniach fiskalnych wśród krajów Unii Europejskiej dotyczy państw „nowej” Unii, czyli krajów członkowskich po rozszerzeniu Unii w 2004 roku. *Oryginalność/wartość* – w krajach wysoko rozwiniętych gospodarczo większe znaczenie fiskalne przybierają wpływy z podatków bezpośrednich niż pośrednich co wynika z wyższego u nich poziomu dochodów oraz majątku. Państwa powinny także zwrócić uwagę, iż zwiększanie obciążeń podatkiem akcyzowym może prowadzić do wzrostu nielegalnego obrotu wyrobami akcyzowymi, który w konsekwencji zamiast wzrostu dochodów budżetowych może spowodować ich spadek.

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy, stawka podatkowa, Unia Europejska, dochody podatkowe, funkcje podatków

### Wprowadzenie

Podatek akcyzowy jest jednym z podstawowych źródeł dochodów publicznych krajów Unii Europejskiej i wykorzystywany jest często jako instrument fiskalny do poszukiwania dodatkowych źródeł wpływów budżetowych. Motywacją do zwiększenia obciążeń fiskalnych z tego tytułu jest jego znacząca wydajność fiskalna w dochodach budżetu państwa. Specyfika podatku akcyzowego polega ponadto na opodatkowaniu dóbr, które z jednej strony są dobrami powszechnego spożycia, a z drugiej strony państwo dąży do ograniczenia ich konsumpcji. Ten sposób rozpatrywania wyrobów akcyzowych motywuje kraje do sięgnięcia po dochody z akcyzy, znajdując jednocześnie uzasadnienie zwiększania obciążenia fiskalnego z tego tytułu. Należy także zauważyć, że podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim podlegającym szczególnym regulacjom w ramach harmonizacji podatkowej krajów Unii Europejskiej, gdzie suwerenność w zakresie ustalania wysokości stawek podatkowych jest ograniczona. Celem artykułu jest przedstawienie istoty podatku akcyzowego jako źródła dochodów publicznych, elementów jego konstrukcji oraz ukazanie znaczenia fiskalnego akcyzy w krajach Unii Europejskiej, uwzględniając

---

\* dr Rafał Rosiński, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, 75-453 Koszalin, ul. Śniadeckich 2, e-mail: rafal.rosinski@tu.koszalin.pl.

lata 2006–2012. W opracowaniu dokonano analizy literatury krajowej i międzynarodowej związanej ze specyfiką i celem opodatkowania dóbr podatkiem akcyzowym. W dalszej części zaprezentowano elementy konstrukcji podatku akcyzowego, biorąc pod uwagę polskie prawodawstwo w tym zakresie oraz bieżącą strukturę wpływów z akcyzy w odniesieniu do łącznych wpływów podatkowych. Następnie dokonano analizy struktury i dynamiki wpływów fiskalnych z podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej w odniesieniu do łącznych wpływów fiskalnych. Materiały źródłowe wykorzystane w artykule pochodzą ze sprawozdań Ministerstwa Finansów oraz raportu Komisji Europejskiej *Taxation Trends in the European Union* – edycja z 2014 roku.

## 1. Specyfika i cel opodatkowania podatkiem akcyzowym

Podatek akcyzowy jest selektywnym podatkiem od sprzedaży lub wykorzystania określonych towarów i usług (Hines 2007: 1). Jest podatkiem od konsumpcji płaconym przy zakupie pewnych szczególnych dóbr, w tym zwłaszcza dóbr luksusowych (Owsiak 2006: 510). To specyficzny podatek, gdyż nakłada się go tylko na niektóre dobra, a mianowicie te, które charakteryzują się dużym udziałem w wydatkach konsumpcyjnych, a także niską cenową elastycznością popytu (Oręziak 2005: 227). Podatek ten określany jest mianem podatku nakładanego na towary powszechnego spożycia ludności, na których produkcję i dystrybucję władza publiczna w przeszłości posiadała monopol (Denek i in. 2001: 128). Akcyza jest jednofazowym podatkiem od obrotu brutto pobieranym u producenta lub importera (Denek i in. 2001: 144), co oznacza, że jest pobierana na jednym szczeblu obrotu gospodarczego (Etel, Tyniewiecki 2012: 417). Podobnie jak podatek od towarów i usług (VAT) zaliczany jest do podatków zharmonizowanych (Ickiewicz 2009: 275). Podatek akcyzowy teoretycznie jest podatkiem relatywnie łatwym w poborze i wydajnym. Te cechy sprawiły, że w systemach podatkowych większości państw jest on bardzo ważny z fiskalnego punktu widzenia (Szczodrowski 2007: 126).

Akcyza jest klasyfikowana jako podatek zwyczajny, obligatoryjny, rzeczowy, pośredni. Z punktu widzenia podatnika formalnego stanowi on podatek przychodowy, gdyż dochód podatnika jest opodatkowany w sposób wstępny w fazie jego tworzenia. Natomiast z punktu widzenia podatnika rzeczywistego jest podatkiem konsumpcyjnym, gdyż w tym przypadku podlega opodatkowaniu dochód wydatkowany na zakup wyrobów i usług (Wojtowicz 2008: 216). Jako podatek pośredni charakteryzuje go wysoka wydajność, co jest poważną zaletą w czasach, gdy potrzeby Skarbu Państwa nieprzerwanie rosną. Jest podatkiem przerzucalnym i można osiągnąć nim drobnych podatników, którzy mogli nie być objęci podatkiem dochodowym i których całkowite wyłączenie spod opodatkowania mogłoby się wydawać niesprawiedliwe, oraz jest podatkiem kompensującym, czyli stanowi przeciw wagę dla zwolnień, które są czasem nadużywane w personalizowanych podatkach bezpośrednich (Gaudemet, Molinier 2000: 519). Jako podatek pośredni wyróżnia się zatem tym, że ekonomiczny koszt akcyzy ponoszą konsumenci, a nie podmiot zobowiązany do naliczenia

i zapłaty tego podatku (Goettel i in. 2011: 179). Choć podatek ten nie zawsze jest zauważany przez podatników z powodu uiszczania go w cenie nabywanych towarów, jest on przedmiotem szczególnej troski prawodawców. Rządy poszczególnych państw (stanów) powszechnie wykorzystują akcyzy, zdając sobie sprawę z jej znaczenia fiskalnego (Mączyński 2008: 75). Techniczno-ekonomiczna istota akcyzy polega na podwyższeniu ceny danego wyrobu. Przy tym wielkość akcyzy stanowi najczęściej wysoki udział w ostatecznej cenie takiego wyrobu. Można zatem uznać, iż akcyza jako forma opodatkowania stanowi ingerencję państwa w procesy konsumpcji (Etel, Tyniewiecki 2012: 417).

Celem nakładania podatku akcyzowego jest zwiększenie obciążeń podatkowych nałożonych na te obszary aktywności, które społeczeństwo chce ograniczyć. Wprowadzenie podatku akcyzowego ma więc zadanie restrykcyjne. Dodatkowe obłożenie podatkiem ma zmniejszyć popyt na wybrane przez państwo produkt, najczęściej wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe, wyroby ropopochodne (Klimkowska 2009: 221). W wielu przypadkach wyrób akcyzowy składa się z tanich surowców, a jego koszty produkcji nie są wysokie, natomiast jego szkodliwość dla zdrowia jest wysoka, stąd też akcyza stanowi bardzo wysoką część ceny końcowej (Szyber 2007: 76). Dlatego podatki od wyrobów tytoniowych, alkoholowych, a także paliw i innych, które zanieczyszczają środowisko, mają być w większym stopniu opodatkowane niż pozostałe dobra. Podatki skonstruowane w taki sposób, aby móc wpłynąć na efekty zewnętrzne (na przykład na zanieczyszczenie środowiska), są nazywane podatkami korekcyjnymi lub podatkami Pigou. Takie podatki nie tylko przyczyniają się do zwiększenia wpływów budżetowych, ale również pozwalają osiągnąć zbieżność bodźców prywatnych z celami społecznymi i w tym sensie przyczyniają się do ogólnej poprawy efektywności gospodarki (Stiglitz 2004: 868). Koncepcja podatku Pigou ma za zadanie zinternalizować koszty efektów zewnętrznych, to znaczy: podatek ten powinien być równy kosztom zużycia środowiska spowodowanym przez danego wytwórcę i w wysokości właśnie tych kosztów powinien być wliczony do rachunku firmy. Pełna internalizacja efektów zewnętrznych sprawiłaby, że indywidualne koszty firmy pokryłyby się ze społecznymi kosztami wytwarzania i w całości obciążłyby rachunek bezpośredniego sprawcy kosztów, czyli producenta (Grądański 2006: 234). Niektórzy autorzy przypisują akcyzie poza celem ekonomicznym także cel zdrowotny, którego osiągnięcie jest realizowane poprzez nakładanie podatku akcyzowego na przykład na wyroby tytoniowe (Łyszczarz 2007: 111).

Opodatkowanie akcyzą wyrobów alkoholowych, tytoniowych, hazardu i środków transportowych jest bardzo silne w dzisiejszych czasach. Wysokie opodatkowanie wyrobów akcyzowych przekłada się w wielu przypadkach na wzrost dochodów podatkowych, co ma swoje ekonomiczne uzasadnienie wynikające z braku bliskich substytutów tych dóbr i ich niską elastyczność cenową popytu (Cnossen 2010: 4). To nie tylko wygodne źródło dochodów budżetowych, ale również możliwość pokazania zewnętrznych kosztów wyrobów akcyzowych, które producenci i konsumenci wyrobów akcyzowych nakładają na innych ludzi. Globalne ocieplenie, kwaśne deszcze, natężenie ruchu i ekonomiczne koszty konsumpcji wyrobów alkoholowych i tytoniowych są problemami, które można skorygować poprzez

selektywne opodatkowanie wyrobów akcyzowych oraz za pomocą innych instrumentów regulacji prawnych. Opodatkowanie akcyzą jednakże coraz częściej jest spostrzegane jako zakłócenie opodatkowania kapitału i pracy (Cnossen 2005: 1). Według C. Kosikowskiego podatek akcyzowy powinien spełniać przede wszystkim funkcję fiskalną i należy zerwać ze złą tradycją uzasadniania opodatkowania konsumpcji względami innymi niż fiskalne, na przykład troską o zdrowie społeczeństwa, koniecznością wyrównania różnic w poziomie życia poszczególnych grup społecznych lub moralnym tytułem pobierania więcej od bogatych (Kosikowski 2011: 304).

## 2. Elementy konstrukcji podatku akcyzowego w Polsce

Podatek akcyzowy w Polsce jest uregulowany ustawą z 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (DzU z 12 stycznia 2009 r., nr 3, poz. 11), która obowiązuje od 1 marca 2009 roku. Powyższa ustawa zastąpiła ustawę z 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym zawierającą szerszy katalog wyrobów akcyzowych. Aktualnie obowiązująca ustawa reguluje opodatkowanie określonych prawem wyrobów podlegających pod zakres podatku akcyzowego. Podatkowi akcyzowemu podlegają między innymi:

- a) produkty energetyczne, czyli wszystkie wyroby służące dla celów napędowych lub grzewczych; energia elektryczna; napoje alkoholowe, czyli piwo, wino, produkty pośrednie, wyroby spirytusowe;
- b) wyroby tytoniowe, czyli papierosy, cygara, cygaretki, tytoń do palenia;
- c) samochody osobowe.

Nowa ustawa wyłączyła z opodatkowania między innymi sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju niezaliczanych do wyrobów zharmonizowanych, takich jak: wyroby skórzane, perfumy, wody toaletowe i inne kosmetyki, broń palna, karty do gry, maszyny i urządzenia do gier w karty i innych gier hazardowych. Zwolnione od akcyzy zostaje ponadto:

- a) eksport wyrobów akcyzowych;
- b) piwo, wino i napoje fermentowane wytworzone domowym sposobem przez osoby fizyczne na własny użytek i nieprzeznaczone do sprzedaży;
- c) energia elektryczna wytwarzana z odnawialnych źródeł energii.

Podatnikami podatku akcyzowego są: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu. Podatnicy są obowiązani składać w urzędzie celnym deklaracje dla podatku akcyzowego za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W przypadku wyrobów akcyzowych zharmonizowanych podatnicy są również obowiązani do obliczenia i zapłaty akcyzy wstępnie za okresy dzienne.

Dla wymiaru akcyzy stawki akcyzy wyrażane są w:

- procencie podstawy opodatkowania,
- kwocie na jednostkę wyrobu,
- procencie maksymalnej ceny detalicznej,
- kwocie na jednostkę wyrobu i w procencie maksymalnej ceny detalicznej.

Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest:

- a) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy należne od tych wyrobów;
- b) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- c) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- d) w przypadku importu – wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło.

Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w kwocie na jednostkę wyrobu jest ilość wyrobów akcyzowych.

Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie maksymalnej ceny detalicznej jest cena detaliczna wyznaczona i wydrukowana na opakowaniu jednostkowym.

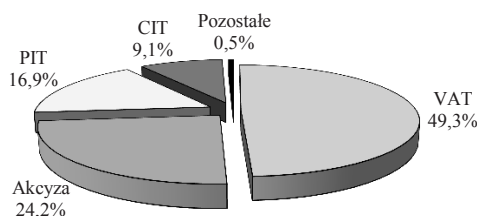
Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w kwocie na jednostkę wyrobu i w procencie maksymalnej ceny detalicznej jest ilość wyrobów akcyzowych oraz cena detaliczna wyznaczona i wydrukowana na opakowaniu jednostkowym.

Precyzyjna wysokość stawek podatkowych jest ustalana przez właściwego ministra do spraw finansów publicznych i przedstawiana wraz z założeniami do ustawy budżetowej na dany rok budżetowy. Obowiązujące stawki akcyzy w Polsce w 2015 roku na niektóre wyroby akcyzowe wynoszą w przypadku:

- a) benzyny silnikowej – 1540,00 zł/1000 l;
- b) oleju napędowego – 1171,00 zł/1000 l;
- c) gazów skroplonych do napędu silników spalinowych – 670,00 zł/1000 kg;
- d) biokomponentów stanowiących samoistne paliwa – 1171,00 zł/1000 l;
- e) energii elektrycznej – 20,00 zł/1 MWh;
- f) alkoholu etylowego – 5704,00 zł/1 hl 100% vol.;
- g) piwa – 7,79 zł od 1 hl za każdy stopień Plato gotowego wyrobu;
- h) wina – 158,00 zł/1 hl gotowego wyrobu;
- i) papierosów – 206,76 zł za każde 1000 sztuk i 31,41% maksymalnej ceny detalicznej;
- j) samochodów osobowych o poj. silnika powyżej 2000 cm<sup>3</sup> – 18,6% podstawy opodatkowania; pozostałych samochodów osobowych – 3,1% podstawy opodatkowania (Ustawa z 6 grudnia 2008 r.: art. 89, 93–97, 99 oraz 105).

Podstawą dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do stanowienia jak i obniżenia stawek akcyzy są założenia ustawy budżetowej na dany rok oraz wysokość stawek minimalnych wynikających z przepisów prawa Wspólnoty Europejskiej. Powyższe uregulowania budzą wśród prawników zastrzeżenia natury konstytucyjnej (Litwińczuk 2008: 182–183; Mączyński 2004: 172–174), gdyż zgodnie z art. 217 Konstytucji RP „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych następuje w drodze ustawy”. Wątpliwości w tej kwestii budził fakt obniżania określonych ustawowo maksymalnych stawek akcyzy w drodze rozporządzenia. Obecnie stawki podatku akcyzowego obniżane są w drodze ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym bądź ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej.

Na rysunku 1 zaprezentowano strukturę wpływów podatkowych w Polsce do budżetu państwa za rok 2014.

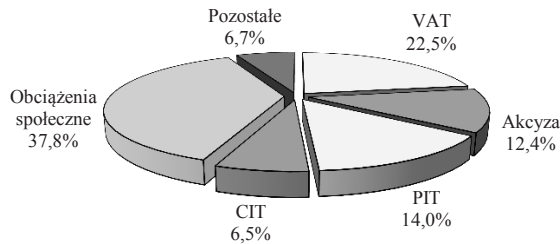


**Rysunek 1.** Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa w Polsce za rok 2014

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów – Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa za styczeń–grudzień 2014 r., kwiecień 2015 r.

Analizując strukturę dochodów podatkowych budżetu państwa polskiego za rok 2014, można zauważyć, że blisko 75% dochodów podatkowych stanowią dochody z podatków pośrednich. Biorąc pod uwagę podatek akcyzowy, który w odróżnieniu od podatku od towarów i usług jest podatkiem selektywnym, obserwuje się, że pod względem fiskalnym zajmuje on drugą pozycję, a wpływy z tego tytułu wyniosły 24,2% łącznych wpływów podatkowych do budżetu państwa. Duży udział wpływów budżetowych z akcyzy spowodowany jest nałożeniem wysokich stawek na wyroby akcyzowe oraz powszechnością konsumpcji tych dóbr.

Na rysunku 2 przedstawiono strukturę wpływów fiskalnych w Polsce w 2012 roku, wykorzystując raport Komisji Europejskiej *Taxation Trends in the European Union*, który uwzględnia między innymi wpływy z sektora ubezpieczeń społecznych oraz sektora samorządowego.



**Rysunek 2.** Struktura wpływów fiskalnych w Polsce w 2012 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Taxation Trends...* (2014).

Biorąc pod uwagę to kryterium porównawcze można zauważyć, że wpływy z akcyzy znajdują się na czwartym miejscu, biorąc pod uwagę łączne wpływy sektora finansów publicznych. Obciążenia społeczne związane z sektorem ubezpieczeń społecznych wyniosły 37,8%, wpływy z podatku od towarów i usług – 22,5%, podatku dochodowego od osób fizycznych – 14% (uwzględnione zostały w nim wpływy do samorządów terytorialnych) oraz podatku akcyzowego – 12,4%.

### 3. Analiza struktury wpływów z podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej

Podatek akcyzowy w krajach Unii Europejskiej podlega harmonizacji i jest podatkiem, który w znaczącym stopniu wpływa na cenę wyrobów akcyzowych. Oddziałuje więc także na popyt konsumpcyjny oraz na wielkość sprzedaży oferowanych przez przedsiębiorstwa produktów i usług. Redukcja stawek podatku akcyzowego jest jednak niechętnie dokonywana przez państwa ze względu na znaczne wpływy do budżetu państwa z tytułu jego poborów. Ponadto, Unia Europejska wyznacza minimalne stawki na wyroby akcyzowe, co także ogranicza suwerenność podatkową krajów członkowskich w zakresie ustalania określonych stawek. Minimalne poziomy stawek dla wyrobów alkoholowych, tytoniowych, produktów energetycznych i energii elektrycznej określone są w następujących aktach prawa Unii Europejskiej:

- a) Dyrektywa Rady 92/84/EWG z 19 października 1992 roku w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych;
- b) Dyrektywa Rady 2011/64/UE z 21 czerwca 2011 roku w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych;
- c) Dyrektywa Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

Powyższe rozwiązania prawne kształtowania się poziomu stawek podatku akcyzowego powodują, że w krajach Unii Europejskiej występuje zróżnicowanie wysokości obciążeń fiskalnych dla poszczególnych wyrobów akcyzowych. Ponadto, kraje członkowskie, które nie posiadają waluty euro, corocznie dokonują przeglądu poziomu opodatkowania wyrobów akcyzowych w zależności od obowiązującego na dany rok kursu euro w stosunku do waluty krajowej i ewentualnie dostosowują odpowiednio stawki akcyzy we własnym kraju.

Biorąc pod uwagę duże znaczenie fiskalne i zróżnicowanie poziomu akcyzy w krajach Unii Europejskiej, postanowiono w artykule przeprowadzić analizę danych statystycznych w tym zakresie. W tabeli 1 przedstawiono udział podatku akcyzowego w łącznych wpływach fiskalnych w krajach Unii Europejskiej przed rozszerzeniem w 2004 roku, biorąc pod uwagę lata 2006–2012. W tym celu wykorzystano dane z raportu przygotowanego w 2014 roku przez Komisję Europejską – *Taxation Trends in the European Union*.

**Tabela 1**

Udział podatku akcyzowego w łącznych wpływach fiskalnych w krajach Unii Europejskiej przed rozszerzeniem w 2004 roku, w latach 2006–2012

Kraje	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2012 do 2006	Wpływy w mln euro w 2012 roku
Austria	6,10	6,00	5,80	5,80	5,80	6,00	5,80	-0,30	7 628
Belgia	5,00	5,00	4,70	4,90	4,90	4,70	4,60	-0,40	7 783
Dania	6,80	6,60	6,60	6,80	7,00	7,10	7,00	0,20	8 294
Finlandia	8,40	7,80	7,70	8,00	8,30	8,90	8,90	0,50	7 517
Francja	5,20	5,00	4,90	5,10	5,10	5,10	4,90	-0,30	45 167
Grecja	7,90	7,90	7,20	8,40	10,50	11,70	10,70	2,80	7 023
Hiszpania	6,10	6,00	6,60	7,20	7,00	6,80	6,60	0,50	22 187
Holandia	6,40	6,30	6,00	6,00	5,90	5,80	5,50	-0,90	12 956
Irlandia	7,60	7,60	8,20	9,60	9,20	8,90	8,40	0,80	3 966
Luksemburg	10,70	10,00	9,80	9,20	8,90	9,00	9,10	-1,60	1 530
Niemcy	7,40	6,80	6,60	6,80	6,70	6,70	6,30	-1,10	65 830
Portugalia	9,60	8,50	8,30	8,80	8,60	8,30	8,20	-1,40	4 402
Szwecja	5,90	5,80	5,80	6,20	6,10	5,80	5,90	0,00	10 587
Wielka Brytania	8,80	8,80	8,50	10,00	9,80	9,50	9,80	1,00	67 159
Włochy	5,20	4,80	4,50	4,90	4,80	5,00	5,40	0,20	37 240
Przeciętnie	7,14	6,86	6,75	7,18	7,24	7,29	7,14	0,00	20 618

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Taxation Trends...* (2014).

W tabeli 2 przedstawiono udział podatku akcyzowego w łącznych wpływach fiskalnych w krajach Unii Europejskiej po rozszerzeniu w 2004 roku, biorąc pod uwagę lata 2006–2012.



**Tabela 2**

Udział podatku akcyzowego w łącznych wpływach fiskalnych w krajach Unii Europejskiej po rozszerzeniu w 2004 roku, w latach 2006–2012

Kraje	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2012 do 2006	Wpływy w mln euro w 2012 roku
Bułgaria	15,8	17,4	18,4	18,8	18,4	18,9	18,4	2,60	2 042
Chorwacja	10,9	10,2	9,6	9,1	10,3	9,7	9,5	-1,40	1 484
Cypr	10,9	9,2	8,6	9,1	9,8	10,1	9,6	-1,30	603
Czechy	10,2	10,9	9,5	10,9	10,9	11,3	11,3	1,10	6 042
Estonia	11,1	11,4	10,4	14,1	12,7	13,6	14,0	2,90	791
Litwa	10,0	9,8	10,1	11,9	12,1	11,8	10,5	0,50	943
Łotwa	10,9	9,4	11,0	13,9	12,9	12,3	11,5	0,60	714
Malta	9,1	9,7	9,0	8,8	9,0	9,2	9,0	-0,10	208
Polska	11,9	12,0	13,0	11,9	13,2	12,8	12,4	0,50	15 408
Rumunia	11,1	10,5	9,6	11,8	12,3	12,3	12,4	1,30	4 620
Słowacja	9,9	12,1	9,2	9,7	10,4	10,1	9,8	-0,10	1 973
Słowenia	8,6	8,7	9,0	11,0	11,2	11,2	12,1	3,50	1 602
Węgry	9,0	8,4	8,3	8,9	8,7	8,8	9,0	0,00	3 439
Przeciętnie	10,7	10,7	10,4	11,5	11,7	11,7	11,5	0,78	3 067

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Taxation Trends...* (2014).

Dokonując analizy wpływów fiskalnych z podatku akcyzowego w badanych latach, można zauważyć, że przeciętny udział podatku akcyzowego w łącznych wpływach fiskalnych, uwzględniając wpływy z sektora ubezpieczeń społecznych, kształtował się na poziomie od 6,75 do 7,29% w krajach „starej” Unii oraz od 10,4 do 11,7% w krajach „nowej” Unii. Przeciętnie w badanych latach, porównując rok 2012 do 2006, udział akcyzy we wpływach fiskalnych w krajach „starej” Unii utrzymał się na tym samym poziomie, natomiast w krajach „nowej” Unii wzrósł o 0,78 punktu procentowego. Największe zmiany w strukturze akcyzy w odniesieniu do łącznych wpływów fiskalnych w badanych latach odnotowano w Słowenii (wzrost o 3,5 punktu procentowego), Estonii (wzrost o 2,9 punktu procentowego) oraz Grecji (wzrost o 2,8 punktu procentowego), a największy spadek w strukturze zaobserwowano w Luksemburgu (o 1,6 punktu procentowego) oraz w Portugalii i Chorwacji (o 1,4 punktu procentowego).

Analizując poszczególne państwa Unii Europejskiej z punktu widzenia udziału podatku akcyzowego we wpływach fiskalnych w 2012 roku, można zaobserwować, iż największy udział wynoszący powyżej 12% wpływów fiskalnych odnotowano w krajach „nowej” Unii, czyli Bułgarii (18,4%), Estonii (14%), Polsce i Rumunii (12,4%) oraz Słowenii (12,1%). Natomiast najniższy udział podatku akcyzowego we wpływach fiskalnych w 2012 roku wynoszący poniżej 5% odnotowano w krajach „starej” Unii, czyli Francji (4,9%) oraz Belgii (4,6%). Biorąc pod uwagę wpływy z podatku akcyzowego w ujęciu wartościowym, najwięcej dochodów z tego tytułu w 2012 roku uzyskano w Wielkiej Brytanii (67,2 mld euro),

Niemczech (65,8 mld euro) oraz Francji (45,2 mld euro). W krajach „nowej” Unii przeciętne wpływy z akcyzy w 2012 roku wyniosły 3,1 mld euro, w tym najwyższe w Polsce – 15,4 mld euro. Natomiast przeciętne wpływy z akcyzy w krajach „starej” Unii wyniosły 20,6 mld euro. Duża rozpiętość wpływów budżetowych z podatku akcyzowego wynika przede wszystkim z liczby ludności zamieszkującej dany kraj, popytu na wyroby akcyzowe oraz różnych stawek podatku akcyzowego stosowanych w Unii Europejskiej.

Należy również zaznaczyć, iż duże znaczenie w zmianie struktury obciążeń fiskalnych w krajach Unii Europejskiej w badanych latach miały skutki kryzysu finansowego zapoczątkowane upadłością amerykańskiego banku Lehman Brothers we wrześniu 2008 roku, a następnie przeniesione na fali kryzysu na gospodarkę krajów Unii Europejskiej. Państwa podjęły działania zwiększające wydatki rządowe, co w konsekwencji w późniejszym okresie objawiło się zjawiskami kryzysowymi w sektorze finansów publicznych. Dodatkowe źródła dochodów najłatwiej było odnaleźć w podatkach pośrednich, w tym w podatku akcyzowym. Do tego instrumentu, co potwierdzają dane statystyczne, sięgnęły kraje Unii Europejskiej.

## **Uwagi końcowe**

Wielkość wpływów fiskalnych z opodatkowania podatkiem akcyzowym jest w dużym stopniu determinowana przez obowiązujące stawki na wyroby akcyzowe w danym kraju, które w krajach Unii Europejskiej mają wyznaczone dolne granice narzucane przez dyrektywy unijne. Struktura wpływów fiskalnych z podatku akcyzowego w odniesieniu do łącznych obciążeń fiskalnych jest uzależniona od kształtu systemu fiskalnego w danym kraju związanego ze znaczeniem opodatkowania podatkami pośrednimi w gospodarce danego państwa. W obecnej sytuacji gospodarczej krajów Unii Europejskiej związanej z problemem zadłużeniowym w sektorze finansów publicznych i spowolnieniem gospodarczym wiele krajów decyduje się poszukiwać źródeł swoich dochodów budżetowych w opodatkowaniu pośrednim, w tym podatkiem akcyzowym. Podatek akcyzowy jako podatek nakładany zarówno na dobra szkodliwe i powszechnego użytku jest najwygodniejszym narzędziem zwiększania obciążeń publicznych przez rządy państw, gdyż bezpośrednio nie sięga do majątku czy dochodu podatnika. Nie budzi więc on takiego oporu, jaki miałyby miejsce przy zwiększaniu obciążeń podatkami bezpośrednimi. Ponadto, uzasadnienie decydentów w tym przypadku może brzmieć jako chęć zmniejszenia popytu na dobra szkodliwe i redukcja negatywnych skutków konsumpcji tych dóbr dla państwa.

Z przeprowadzonych analiz wynika, iż najwyższy udział podatku akcyzowego w łącznych obciążeniach fiskalnych wśród krajów Unii Europejskiej dotyczy państw „nowej” Unii, czyli krajów członkowskich po rozszerzeniu Unii w 2004 roku, których poziom rozwoju gospodarczego jest niższy niż w krajach „starej” Unii. Sytuacja ta związana jest z wyższym poziomem dochodów, majątku oraz znaczenia podatków bezpośrednich w krajach wysoko

rozwinętych gospodarczo. W przypadku podatków pośrednich należy jednak zwrócić uwagę na to, iż zwiększanie ich poziomu obciążeń prowadzi do wzrostu poziomu cen, spadku konkurencyjności, a w konsekwencji do wolniejszego rozwoju gospodarczego i zubożenia społeczeństwa. Państwa powinny także pamiętać o tym, iż zwiększanie obciążeń podatkiem akcyzowym może prowadzić do wzrostu nielegalnego obrotu wyrobami akcyzowymi, który w efekcie zamiast wzrostu dochodów budżetowych może spowodować ich spadek.

## Literatura

- Cnossen S. (2005), *Theory and Practise of Excise Taxation*, Oxford University Press, New York.
- Cnossen S. (2010), *The Economics of Excise Taxation*, George State University, Georgia.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J. (2001), *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.
- Etel L., Tyniewicz M. (red.) (2012), *Finanse publiczne i prawo finansowe: realia i perspektywy zmian*, Temida 2, Warszawa.
- Gaudemet P.M., Molinier J. (2000), *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Goettel A., Goettel M., Lemmonier M. (2011), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Grądalski F. (2006), *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowanie*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- Ickiewicz J. (2009), *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Hines Jr J.R. (2007), *Excise Taxes*, University of Michigan–NBER, Michigan.
- Klimkowska R. (2009), *Polityka fiskalna – jej wpływ na funkcjonowanie i rozwój rynku samochodów osobowych w Polsce w latach 1998–2008*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” nr 2.
- Kosikowski C. (2011), *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Temida 2, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.) (2008), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Łyszczarz B. (2007), *Ekonomiczne i zdrowotne opodatkowanie wyrobów akcyzowych*, „Probl. High Epidemiol” z. 88.
- Mączyński D. (2008), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3.
- Mączyński D. (2004), *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Oręziak L. (2005), *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa.
- Owsiak S. (2006), *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.
- Stiglitz J.E. (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa.
- Szczodrowski G (2007), *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa.
- Szyber W. (2007), *Finanse publiczne w rozwoju ekonomiczno-społecznym Polski jako członka Unii Europejskiej*, „Ekonomia” nr 19.
- Taxation Trends in the European Union* (2014), Eurostat Statistical Books, Belgium.
- Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (DzU z 12 stycznia 2009 r., nr 3, poz. 11).
- Ustawa budżetowa na rok 2014 z 24 stycznia 2014 r. (DzU z 29 stycznia 2014 r., poz. 162).
- Wojtowicz W. (red.) (2008), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa.

## THE FISCAL ASPECTS OF EXCISE DUTY IN THE EUROPEAN UNION

**Abstract:** The purpose of this article is to present the essence of the excise duty as a source of public revenue and to show the importance of fiscal excise taxes in the countries of the European Union taking into account 2006–2012. In the article was analyzed the literature related to the meaning and purpose of excise duty, as well as an analysis of the structure and dynamic of tax revenues from excise duty in the European Union. Analyses show that the highest share of total excise duty in fiscal burden among the EU countries concerned of the “new union”, i.e. the member states after the EU enlargement in 2004. This situation is

associated with higher level of income and wealth and the importance of direct taxes in highly developed economies. It should however be noted that increasing the excise duty may lead to an increase in illegal trade in excise goods, which consequently instead of budget revenue growth may cause them to fall.

**Keywords:** excise duty, tax rate, European Union, tax revenues, tax functions

## **Cytowanie**

Rosiński R. (2015), *Fiskalne aspekty podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 159–170; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).