Sławomira KAŃDUŁA, Grzegorz MUSOLF

PODATEK AKCYZOWY JAKO ŹRÓDŁO DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA W POLSCE W LATACH 1998-2003

Wstęp

Celem opracowania jest ocena rozwiązań systemowych dotyczących wymiaru i poboru podatku akcyzowego przez organy celne z punktu widzenia realizacji funkcji tego podatku[1]. Uwagę zwrócono na spełnianie przez podatek akcyzowy następujących funkcji: fiskalnej, stymulacyjnej, społecznej (socjalnej) oraz ewidencyjno-kontrolnej. W szczególności ważne jest udzielenie odpowiedzi na kilka pytań: Jakie zmiany zaszły w konstrukcji podatku akcyzowego w latach 1998-2003? W jaki sposób zmiany te wpłynęły na wymiar i pobór podatku od importerów wyrobów akcyzowych? Czy zmiany w konstrukcji podatku wpłynęły na wysokość dochodów budżetowych państwa?

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 1993 r.[2] była wielokrotnie zmieniana. Poza tym wiele elementów konstrukcji tego podatku (np. niektóre stawki, ulgi, zwolnienia) uregulowano w rozporządzeniach ministra finansów[3]. W związku z istnieniem jeszcze wielu innych rozporządzeń, regulujących problematykę podatku akcyzowego, z których większość także była wielokrotnie zmieniana, konstrukcja tego podatku zmienia się praktycznie kilkakrotnie w ciągu roku. Tak duża częstotliwość zmian znacznie utrudnia przedstawienie tego podatku w dłuższym okresie i zmusza do rozpatrywania jego konstrukcji według stanu prawnego na konkretny dzień. Opisując konstrukcję podatku akcyzowego, przyjęto stan prawny na dzień 1 stycznia 2003 r., ale zaznaczono najważniejsze zmiany w tej konstrukcji, które wystąpiły od 1998 r.

---

[1] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50, z późn. zm., zwana w tekście opracowania ustawą.

[2] Ibidem.

[3] Jednym z ważniejszych jest rozporządzenie ministra finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, DzU nr 27, poz. 269, z późn. zm.

1. Konstrukcja podatku akcyzowego w latach 1998-2003

Podmiotem czynnym w podatku akcyzowym jest państwo. Podatnikami są: producenci, importerzy, sprzedawcy oraz podmioty świadczące usługi w zakresie wyrobów akcyzowych. Ponadto podatnikami są nabywcy wyrobów akcyzowych, od których nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w kwocie niższej niż należna oraz podmioty posiadające importowany wyrób akcyzowy, od którego nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w kwocie niższej niż należna. Do zapłaty podatku zobowiązane są także inne podmioty wskazane w przepisach prawnych[4].

Przed 1 maja 2004 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym były różnorodne czynności, jeżeli dotyczyły wyrobów akcyzowych. Do czynności tych należały (i należą nadal): 1) sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) eksport i import towarów lub usług. Ponadto przedmiotem opodatkowania było (i jest nadal) dokonywanie czynności zrównanych ze sprzedażą, np.: a) przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszeń, a także zatrudnionych przez nie pracowników oraz byłych pracowników; b) zamiana towarów, zamiana usług oraz zamiana usługi na towar i towaru na usługę. Ponadto opodatkowaniu podlegają nadmierne ubytki lub zawinione niedobory alkoholi i wyrobów tytoniowych[5].

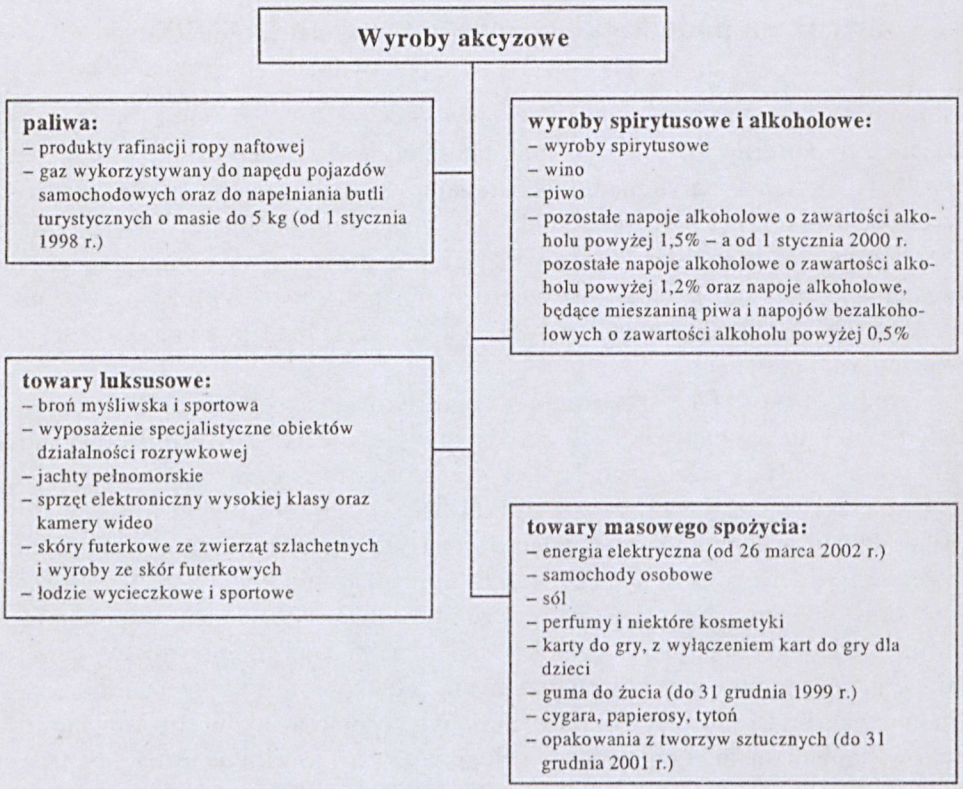
Wykaz towarów (wyrobów) podlegających opodatkowaniu w latach 1998-2003 przedstawiono na poniższym rysunku. Opodatkowaniu podatkiem podlegają głównie używki, towary masowego spożycia oraz wyroby luksusowe. W przypadku podatku akcyzowego od wyrobów powszechnie uznawanych za luksusowe wyraźnie zaznacza się funkcja społeczna (socjalna) omawianego podatku. Funkcja ta polega na uwzględnieniu w podatku indywidualnej sytuacji podatnika, czyli jego zdolności podatkowej[6]. Zdolność ta jest tutaj określana przez „znamiona zewnętrzne" sytuacji materialnej podatnika, a więc jego wydatki na zakup wyrobów luksusowych.

Z opodatkowania wyłączone zostały – głównie ze względów społecznych – towary tzw. pierwszej potrzeby (z wyjątkiem soli i energii elektrycznej). W rozpatrywanym okresie wykaz wyrobów akcyzowych podlegających opodatkowa-

[4] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 35 ust. 1, art. 37 ust. 7.

[5] Ibidem, art. 34 ust. 1 i 2.

[6] J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 26.



Wyroby akcyzowe podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w latach 1998-2003

Uwaga: Autorzy zdają sobie sprawę, że zaklasyfikowanie wyrobów akcyzowych do jednej z wymienionych grup może budzić wątpliwości i jest kwestią przyjętej konwencji

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50, z późn. zm., zał. 6

niu był nieznacznie modyfikowany. Zmiany te zmierzały przede wszystkim do zwiększenia wydajności fiskalnej omawianego podatku. Wykreślenie z listy wyrobów akcyzowych opakowań z tworzyw sztucznych związane było z wprowadzeniem obowiązku odprowadzania od tych towarów opłaty produktowej[7].

Liczba towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w Polsce jest o wiele większa niż w krajach Unii Europejskiej (przed rozszerzeniem z 2004 r.), w których – zgodnie z tzw. dyrektywą horyzontalną[8] – obowiązek

[7] Ustawa z 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej, DzU nr 63, poz. 639, z późn. zm.

[8] Dyrektywa Rady EWG z 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących wyrobów akcyzowych oraz w sprawie posiadania, przemieszczania i kontroli tych wyrobów (92/12/EWG), art. 3 ust. 1.

opodatkowania podatkiem akcyzowym dotyczy tylko olejów mineralnych, alkoholi i wyrobów alkoholowych oraz tytoniu przetworzonego. Prawdopodobnie Polska jeszcze długo będzie korzystać z możliwości zawartej w tej dyrektywie, zezwalającej państwom członkowskim na nakładanie podatku akcyzowego także na inne towary.

Zasadniczo podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, tj. obciąża tylko pierwszy etap obrotu danym towarem (np. import lub sprzedaż przez producenta), jednakże z różnych powodów (zarówno fiskalnych, jak i pozafiskalnych) pojawiło się kilka konstrukcji, łamiących tę zasadę, np. opodatkowanie podatkiem akcyzowym każdej sprzedaży samochodu osobowego przed jego pierwszą rejestracją w kraju.

Podstawą opodatkowania w podatku akcyzowym jest zasadniczo obrót wyrobami akcyzowymi, ale w przypadku stawek podatku ustalonych kwotowo podstawą opodatkowania jest ilość wyrobów akcyzowych[9]. W przypadku importu wyrobów akcyzowych podstawą opodatkowania jest ich wartość celna, powiększona o należne cło, tj. to, które faktycznie trzeba zapłacić.

W odniesieniu do towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego (czyli czasowego wywozu za granicę w celu dokonania naprawy lub przerobu) podstawą opodatkowania jest różnica między wartością towarów wywiezionych czasowo za granicę a wartością celną produktów kompensacyjnych (tego, co powstało po przerobie) dopuszczonych do obrotu (oclonych), powiększoną o należne cło.

Od 1 stycznia 2000 r., w przypadku towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od cła (towarów zagranicznych, przywożonych do użytku na czas oznaczony, które wracają potem za granicę) oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną (przeróbka towarów zagranicznych na terenie kraju, traktowana tak, jakby odbywała się za granicą) podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu (gdyby oclono je „normalnie").

Także od 1 stycznia 2000 r., w przypadku niektórych wyrobów akcyzowych, tj. alkoholi i wyrobów tytoniowych, objętych procedurą uszlachetniania czynnego w systemie zawieszeń, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby wyroby te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu (oclone), co oznacza, że do wartości celnej nakazano doliczać nie cło faktycznie pobrane (0%), ale to, które trzeba by było zapłacić „normalnie". Takie rozwiązanie ma na celu zwiększenie obciążenia podatkowego i wzrost dochodów budżetowych.

[9] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 36 ust. 1 i 3.

Od 26 marca 2002 r. do podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym w imporcie dolicza się także niektóre koszty poniesione od granicy państwa do pierwszego miejsca przeznaczenia w kraju, o ile nie zostały one ujęte w wartości celnej towaru. Dodatkowo, od tego samego dnia, do podstawy opodatkowania dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów[10]. Ustawodawca zawarł w ustawie dyspozycję dla ministra finansów do określenia w rozporządzeniu innej podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym w pewnych, ściśle określonych przypadkach[11].

W podatku akcyzowym przewiduje się przede wszystkim stawki procentowe oraz stawkę kwotową w przypadku energii elektrycznej. Do końca kwietnia 2004 r. stawki tego podatku były odmienne dla czynności dokonywanych w kraju i dla importerów. Zwraca przy tym uwagę represyjne opodatkowanie importerów wyrobów akcyzowych. Stawki akcyzy wyszczególnione były (są także nadal) w tekście ustawy, normującej konstrukcję podatku, ale minister finansów może je obniżać[12]. Obniżone stawki mogą być ustalane jako stawki procentowe, kwotowe oraz mieszane (procentowo-kwotowe). Stawka mieszana stosowana jest w przypadku papierosów.

W przypadku sprzedaży samochodów osobowych lub ich importu, dokonywanych po upływie 2 lat kalendarzowych od ich produkcji (wliczając rok produkcji jako pierwszy rok kalendarzowy), stosuje się procentowe stawki podatku akcyzowego, obliczone według specjalnego wzoru[13]. Stawka podatku od tych samochodów zróżnicowana jest nie tylko ze względu na pojemność skokową silnika (do 2000 cm^3 i powyżej), ale także ze względu na wiek danego pojazdu. Oficjalnym powodem wprowadzenia takiego sposobu ustalania stawek podatku od samochodów była chęć ograniczenia importu starych samochodów („złomu") oraz ochrona miejsc pracy w krajowym przemyśle samochodowym i u jego kooperantów. W odniesieniu do tej grupy wyrobów akcyzowych widoczna jest funkcja stymulacyjna (bodźcowa) podatku.

W literaturze przedmiotu powszechnie przyjmuje się, że w omawianym podatku występuje skala proporcjonalna. Pogląd ten jest słuszny, gdyż dla każdego wyrobu akcyzowego ustalona jest jedna stawka podatkowa. Jednak badając za-

[10] Na przykład opłaty dodatkowe od towarów rolnych czy opłaty wynikające z ochrony rynku krajowego przed nadmiernym importem towarów.

[11] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 36 ust. 5.

[12] Ibidem, art. 37 ust. 1. Obniżone stawki podatku akcyzowego zawarte są w rozporządzeniu ministra finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego oraz w załącznikach do tego rozporządzenia.

[13] Rozporządzenie ministra finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, § 7 ust. 2.

sady opodatkowania trzech grup wyrobów akcyzowych, można wskazać także inne skale podatkowe (progresywną globalną, degresywną oraz regresywną)[14].

W omawianym podatku występują zwolnienia ustawowe i pozaustawowe. W konstrukcji podatku nie przewidziano ustawowych zwolnień podmiotowych, ustanowiono jedynie kilka zwolnień przedmiotowych[15]. Minister finansów wprowadził też liczne pozaustawowe zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe[16].

W przepisach prawnych obowiązujących do końca kwietnia 2004 r. nie zapisano ulg w podatku akcyzowym, ale upoważniono ministra finansów do ustalenia obniżonych stawek podatku akcyzowego. Katalog obniżonych stawek podatku oraz przypadków obniżania podatku należnego lub zwiększania podatku naliczonego, zawarty w tym rozporządzeniu, jest bardzo szeroki.

W omawianym podatku występują zwyżki podatkowe. Dotyczą one sprzedaży papierosów powyżej ceny detalicznej nadrukowanej na opakowaniu jednostkowym oraz sprzedaży papierosów bez nadrukowanej ceny detalicznej na opakowaniu jednostkowym[17]. Zwyżki stosowane są w celu zwiększenia wydajności fiskalnej podatku.

Ostatnim elementem techniki podatkowej jest tryb i warunki płatności. Przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podatnicy podatku akcyzowego są zobowiązani złożyć właściwemu organowi podatkowemu zgłoszenie rejestracyjne. Właściwy organ musi być także powiadomiony o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz o zmianie danych zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym. Niektórzy podatnicy nie muszą składać zgłoszeń rejestracyjnych[18].

Podatnicy płacą podatek akcyzowy za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwego urzędu skarbowego, a od 1 września 2003 r. na rachunek właściwej izby celnej. Nie dotyczy to podatku akcyzowego płaconego właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, przyjmującemu zgłoszenie cel-

---

[14] Szczegółowa analiza, uzasadniająca wyróżnienie różnych skal podatkowych, została zawarta w: G. Musolf, *Rola organów celnych w sferze wymiaru i poboru podatku akcyzowego w latach 1998-2002 (na przykładzie Izby Celnej w Rzepinie)*, praca dyplomowa obroniona w Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, OSW w Zielonej Górze, w 2004 r. (niepublikowana).

[15] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 7 ust. 1 i 2.

[16] Rozporządzenie ministra finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, § 11, 12 i 26.

[17] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 37 ust. 8.

[18] Dotyczy to podatników wymienionych w art. 7 ustawy oraz w rozporządzeniu ministra finansów z 16 grudnia 1999 r. w sprawie określenia podatników nie mających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego, DzU nr 109, poz. 1242, z późn. zm.

ne w procedurze dopuszczenia do obrotu (dokonującemu ich oclenia), ponieważ wtedy zapłata następuje na warunkach określonych w Kodeksie celnym dla należności celnych. Nie dotyczy to również podatników wytwarzających produkty rafinacji ropy naftowej, alkohole i wyroby tytoniowe, którzy uiszczają podatek akcyzowy wstępnie za okresy dzienne (w ciągu 25 dni) i rozliczają go do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym podatku, z uwzględnieniem wstępnych wpłat dziennych. Wraz z wpłatą podatku akcyzowego należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego deklarację podatkową, według określonego wzoru[19]. Od 1 września 2003 r. deklaracje podatkowe składa się właściwemu naczelnikowi urzędu celnego.

Konieczność terminowej wpłaty podatku akcyzowego oraz udokumentowania we właściwy sposób dokonanego obrotu dostarcza informacji o faktycznym przebiegu zjawisk ekonomicznych zachodzących w gospodarce i umożliwia kontrolę nad działalnością podatników. Podatek akcyzowy spełnia więc funkcję informacyjno-kontrolną podatku[20].

Podatnik zobowiązany jest do obliczenia i wpłaty należności podatkowej. W niektórych przypadkach czynności te wykonują jednak płatnicy. Płatnikami są organy egzekucyjne[21] oraz komornicy sądowi, wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego. Podmioty te są płatnikami podatku akcyzowego od sprzedaży, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów[22]. Funkcję płatnika spełniają także organy celne, które dokonują ich „oclenia". Kwoty należności ciążących na importowanym towarze (w tym i podatek akcyzowy) ustala wprawdzie importer w dokumencie odprawy celnej, ale na mocy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 1993 r. organy celne mają obowiązek sprawdzić poprawność wyliczenia podatków (od towarów i usług oraz akcyzowego) i dokonać ewentualnej korekty tych wyliczeń, a więc *de facto* ustalają wysokość obu podatków. Następnie organy celne są zobowiązane do pobrania tego podatku od importera (podatnika), a później do wpłaty podatku na konto właściwego dla siebie urzędu skarbowego. Tak więc, pomimo że ograny celne nie są bezpośrednio nazwane płatnikami, to zgodnie z brzmieniem ustawy spełniają ich funkcję.

---

[19] Rozporządzenie ministra finansów z 26 października 2000 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, DzU nr 95, poz. 1047, z późn. zm.

[20] H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 18-19.

[21] Określone w ustawie z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. DzU 1991, nr 36, poz. 161, z późn. zm.

[22] Ibidem, art. 12a.

Organy celne są jednymi z organów egzekucyjnych należności z tytułu podatku akcyzowego. Do ich zadań należy więc m.in. sprzedaż towarów, które uległy przepadkowi. Przepadkowi podlegają towary pochodzące z przemytu, których przywóz jest zakazany, a ich wycofanie za granicę nie jest możliwe, nie dokonano ich odprawy, nie uiszczono należności lub usunięto te towary spod dozoru celnego[23]. Organy celne są zarejestrowanymi podatnikami podatku akcyzowego i odprowadzają podatek akcyzowy z tytułu sprzedaży wyrobów akcyzowych, objętych przepadkiem rzeczy.

2. Nadzór[24] państwa nad prawidłowością poboru podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy jest ważnym źródłem dochodów budżetu państwa. W latach 1998-2002 okazało się jednak, że zakładane w ustawach budżetowych wpływy z tego podatku nie zostały wykonane[25]. Przyczyny, leżące u podstaw tego zjawiska, są różnorodne. Podstawowym problemem jest spadek sprzedaży używek – alkoholu i wyrobów tytoniowych – nieoznaczający jednak zmniejszenia ich spożycia w społeczeństwie. Zjawisku temu towarzyszył bowiem przemyt z zagranicy na szeroką skalę i nielegalna produkcja tych towarów w kraju. Prowadzi to do pogarszania się sytuacji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw branży spirytusowej i tytoniowej, które źródło swoich trudności upatrują w nadmiernie wysokich stawkach akcyzy, nakładanej na wytwarzane przez nie artykuły. Rozwój szarej strefy, nieszczelne granice państwowe, opieszałość i nieprawidłowość działania funkcjonariuszy celnych oraz organów kontroli skarbowej powodują, że budżet państwa co roku traci znaczne kwoty[26]. Najwyższa Izba Kontroli

[23] Ustawa z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny, tekst jedn. DzU 2001, nr 75, poz. 802, art. 274^1. Do przepadku rzeczy, zgodnie z art. 272^4 Kodeksu celnego, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania cywilnego: ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, DzU nr 43, poz. 296, z późn. zm., art. 610^1-610^5.

[24] W podatku akcyzowym określenie „nadzór" należy utożsamiać z wprowadzeniem obowiązku banderolowania większości wyrobów akcyzowych i szczególnego nadzoru podatkowego. Z kolei „kontrola" polega na weryfikacji (zazwyczaj sporadycznej) deklaracji podatkowych i zgłoszeń celnych. „Kontrolą" nazywa się działania przeprowadzane przez „komórki" kontroli podatku akcyzowego w urzędach celnych i urzędach kontroli skarbowej.

[25] Jedynie w latach 1999 i 2003 udało się osiągnąć odpowiednio poziom 99,8 i 99,9% dochodów z omawianego podatku, planowanych w ustawie budżetowej na dany rok. Zazwyczaj dochody z podatku akcyzowego są o 5–10% niższe od dochodów zaplanowanych w ustawie budżetowej.

[26] A. Pomorska, *Polski podatek akcyzowy na tle standardów Unii Europejskiej*, „Zeszyt Naukowy WSFiB w Radomiu" – „Finanse, Bankowość, Ubezpieczenia" 2002, nr 1, s. 120.

zwracała także uwagę na kwestię opieszałości Ministerstwa Finansów na sygnały o nadużyciach w zakresie nielegalnej produkcji oraz wprowadzania do obrotu i sprzedaży paliw bez uiszczania podatku akcyzowego i niestworzenie skutecznej bariery przez służby skarbowe i celne w latach 2001-2002[27].

Państwo stworzyło mechanizmy ochronne, którymi są obowiązek oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (banderolowanie) oraz szczególny nadzór podatkowy. Nadzór nad legalnością pochodzenia znajdujących się w obrocie handlowym wyrobów akcyzowych jest sprawowany od dnia wejście w życie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 1993 r.[28]

Znaki skarbowe akcyzy zwane są potocznie banderolami[29]. Rozróżnia się dwa rodzaje banderol: banderole podatkowe (na wyroby produkowane w kraju i wyroby importowane) oraz banderole legalizacyjne. Banderole wydane producentom (importerom) wyrobów akcyzowych z tytułu zapłaty zaliczki na podatek akcyzowy określa się jako banderole podatkowe, a wartość wydanych banderol powinna stanowić równowartość wpłaconej zaliczki. Z kolei banderole sprzedawane przedsiębiorcom niebędącym podatnikami podatku akcyzowego lub podmiotom dokonującym czynności wymienionych w przepisach prawnych (m.in. pakowania, rozważania lub rozlania wyrobów) określa się jako banderole legalizacyjne, służące do oznaczania wyrobów podlegających obowiązkowi oznaczania.

Do wydawania banderol upoważnionych zostało jedynie trzynaście urzędów skarbowych w kraju, których wykaz zamieszczono w załączniku do rozporządzenia ministra finansów[30]. Od 1 września 2003 r. banderole wydają wyznaczo-

---

[27] Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2002 roku, NIK, Warszawa, czerwiec 2003, s. 67-68.

[28] Rozporządzenie ministra finansów z 30 czerwca 1993 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów, DzU nr 59, poz. 275, z późn. zm.; ustawa z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, DzU nr 127, poz. 584, z późn. zm. Ustawa ta była nowelizowana sześciokrotnie, z czego cztery zmiany przypadły na lata 1998--2002. Wymienione ustawy zostały uchylone z dniem 1 maja 2004 r. Od tego dnia problematyka umieszczania znaków akcyzy (zwanych poprzednio znakami skarbowymi akcyzy) na wyrobach akcyzowych jest uregulowana w dziale IV ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, DzU nr 29, poz. 623, z późn. zm.

[29] W zasadzie nie powinno się stawiać znaku równości pomiędzy pojęciem banderoli oraz skarbowych znaków akcyzy. Znaki skarbowe akcyzy mogą mieć bowiem postać banderol, ale także znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Ministerstwo Finansów nie zdecydowało się dotychczas na wprowadzenie znaków skarbowych akcyzy w postaci innej niż banderole.

[30] Rozporządzenie ministra finansów z 7 grudnia 1998 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów skarbowych i izb skarbowych, DzU nr 153, poz. 996, z późn. zm., zał. 3.

ne urzędy celne[31]. Wpływy uzyskane ze sprzedaży banderol przez urzędy skarbowe (urzędy celne) stanowią dochód budżetu państwa.

Ustawowym obowiązkiem oznaczania znakami skarbowymi akcyzy objęte są towary wymienione w przepisach prawnych[32]. Minister finansów w stosownym rozporządzeniu zwolnił z obowiązku banderolowania niektóre wyroby akcyzowe, np. paliwa do silników, piwo. Organy celne zostały zobowiązane do kontroli prawidłowości oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy[33].

Aby wzmocnić skuteczność działania opisywanych mechanizmów kontrolnych, związanych z prawidłowością oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, a co za tym idzie skuteczność poboru podatku, wprowadzono kary za niewywiązywanie się z obowiązków dotyczących oznaczania wyrobów akcyzowych znakami skarbowymi akcyzy. O represyjności wprowadzonych kar, a więc także o ich silnym (w założeniu) prewencyjnym działaniu na podatnika, świadczy znaczna wysokość tych kar[34].

Inną formą badania prawidłowości opłacania podatku akcyzowego jest szczególny nadzór podatkowy. Najogólniej polega on na pilnowaniu przez państwo, czy podatnik rzeczywiście prowadzi działalność podlegającą opodatkowaniu w takim zakresie, w jakim deklaruje, czyli czy prawidłowo ustala podstawę opodatkowania[35]. Do 31 sierpnia 2003 r. czynności szczególnego nadzoru podatkowego wykonywali pracownicy jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, a od 1 września 2003 r. – funkcjonariusze celni i przeniesieni z organów kontroli skarbowej pracownicy szczególnego nadzoru podatkowego.

---

[31] Rozporządzenie ministra finansów z 12 sierpnia 2003 r. w sprawie wykazu naczelników urzędów celnych uprawnionych do wydawania i sprzedaży banderol lub wydawania upoważnień do wydawania banderol podatkowych i legalizacyjnych oraz terytorialnego zasięgu ich działania, DzU nr 145, poz. 1404, z późn. zm.

[32] Ustawa z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, art. 1 ust. 1; rozporządzenie ministra finansów z 28 czerwca 2001 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, DzU nr 69, poz. 721, § 1.

[33] Rozporządzenie ministra finansów z 27 września 1999 r. w sprawie warunków wykonywania czynności kontroli celnej, DzU nr 80, poz. 909, z późn. zm., § 2.

[34] Początkowo przepisy karne zawarte były w ustawie z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, art. 20-25. Z dniem 17 października 1999 r. przeniesiono je do ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, DzU nr 83, poz. 930, z późn. zm., art. 63-75, uszczegóławiając i rozszerzając zarazem katalog „przewinień".

[35] W latach 1998-2003 szczególny nadzór podatkowy uregulowany był w ustawie z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. DzU 1999, nr 54, poz. 572, z późn. zm., art. 13b oraz w rozporządzeniu ministra finansów z 27 października 2000 r. w sprawie zakresu i zasad wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego, DzU nr 97, poz. 1057. Od 1 września 2003 r. problematykę tę uregulowano w ustawie z 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej, tekst jedn. DzU 2004, nr 156, poz. 1641, roz. 1a oraz w rozporządzeniu ministra finansów z 13 sierpnia 2003 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego, DzU nr 145, poz. 1411.

3. Zasady wymiaru i poboru podatku akcyzowego od importerów przez organy celne

W rozpatrywanym okresie zmieniły się organy uprawnione do dokonywania wymiaru, poboru i kontroli podatku akcyzowego. Z dniem 1 maja 2002 r. zlikwidowano Główny Urząd Ceł i wprowadzono zmiany w administracji celnej. Organami celnymi stali się dyrektor Izby Celnej oraz naczelnik Urzędu Celnego, którzy zastąpili dotychczasowe organy celne, tj. prezesa Głównego Urzędu Ceł i dyrektora Urzędu Celnego[36]. W drugim etapie z dniem 1 lipca 2003 r. zniesiono Generalnego Inspektora Celnego i włączono jego struktury do Urzędów Kontroli Skarbowej[37]. Z kolei od 1 września 2003 r. weszły w życie przepisy, na mocy których utworzono Wojewódzkie Kolegia Skarbowe oraz przekazano organom celnym kompetencje organów podatkowych w zakresie podatku akcyzowego (całość uprawnień) oraz podatku od towarów i usług (część kompetencji)[38].

Podstawowym celem działalności organów celnych jest dokonywanie poboru danin publicznych, które związane są z przywozem towarów na polski obszar celny. W rozpatrywanym okresie katalog danin publicznych pobieranych przez organy celne był bardzo szeroki i obejmował wiele różnorodnych ceł, podatków oraz opłat. Ponadto do zadań tych organów należy zwalczanie i ściganie przestępstw skarbowych oraz rozstrzyganie w sprawach celnych w I i II instancji. Od 1 września 2003 r. organom celnym nadano uprawnienia organów podatkowych w odniesieniu do podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług importowanych. Organy celne przejęły także od organów kontroli skarbowej część zadań związanych ze szczególnym nadzorem podatkowym[39].

Główną zasadą wymiaru i poboru podatku akcyzowego w imporcie jest zasada „samoopodatkowania". Przed 1 stycznia 1998 r. zgłoszenie celne było wnioskiem o wszczęcie postępowania celnego, który po przystawieniu przez funkcjonariusza celnego „kompletu pieczątek" przybierał formę decyzji administra-

[36] Ustawa z 20 marca 2002 r. o przekształceniach w administracji celnej oraz o zmianie niektórych ustaw, DzU nr 41, poz. 365; ustawa z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny, tekst jedn., art. 280 i 283.

[37] Ustawa z 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 89, poz. 804.

[38] Ustawa z 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, DzU nr 137, poz. 1302.

[39] Również część pracowników organów kontroli skarbowej została „przeniesiona" do pracy w organach celnych.

cyjnej, określającej m.in. wysokość należności celnych i podatkowych. Od 1 stycznia 1998 r. importer w zgłoszeniu celnym[40] sam ma deklarować wysokość należności celnych i podatkowych, które powinien zapłacić (lub zabezpieczyć) w związku z importem towarów – zgłoszenie celne jest formą deklaracji celno-podatkowej. Funkcjonariusz celny (działający w imieniu odpowiedniego organu celnego) nie miał już obowiązku sprawdzenia należności celnych i mógł przyjąć zgłoszenie celne bez jego weryfikacji. Niestety, rodziło to pewną sprzeczność z przepisami podatkowymi, gdyż zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 1993 r. funkcjonariusz celny był zobowiązany do każdorazowego sprawdzenia prawidłowości naliczenia obu podatków w zgłoszeniu celnym. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości organ celny miał obowiązek wyliczyć te podatki i wykazać je w zgłoszeniu celnym[41]. Nie była to jednak decyzja administracyjna i do 31 sierpnia 2003 r. importer mógł się w tej sprawie odwołać do właściwego urzędu skarbowego, gdyż organy celne nie były organami podatkowymi, co rodziło pewne problemy.

Import wyrobów akcyzowych może być wykazywany w wielu dokumentach celnych, ale należności celne pobierane są jedynie w przypadku importu dokonywanego z zastosowaniem dokumentu SAD oraz Dokumentu Potwierdzającego Dokonanie Zgłoszenia Celnego i to tylko w przypadku niektórych procedur celnych.

Podatek akcyzowy z tytułu importu towarów należy uiścić w ciągu 7 dni od dnia otrzymania powiadomienia o zarejestrowaniu kwoty, wynikającej z długu celnego (od momentu otrzymania ostemplowanego przez celnika dokumentu SAD)[42]. Od 1 stycznia 2003 r. termin płatności wydłużono do 10 dni, co jest rozwiązaniem korzystnym dla podatnika.

Zgodnie z przepisami celnymi zgłoszenie celne może być weryfikowane z urzędu lub na wniosek strony w okresie do 3 lat od jego przyjęcia (tj. od dnia oclenia towarów)[43]. W latach 1998-2003 (do 31 sierpnia 2003 r.) organ celny (naczelnik urzędu celnego) mógł na podstawie decyzji administracyjnej dokonać

[40] W latach 1989-1997 dokumenty celne nosiły nazwę wniosku o wszczęcie postępowania celnego (gdy importer/eksporter przedkładał je celnikowi), a następnie dowodu odprawy celnej (gdy celnik przystawił na nich właściwe pieczęcie). Od 1 stycznia 1998 r. dokumenty składane przez importerów/eksporterów noszą nazwę zgłoszeń celnych i pozostają zgłoszeniami nawet po ich ostemplowaniu przez celnika.

[41] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 11 ust. 2, w brzmieniu nadanym od 1 stycznia 1998 r. przez art. 1 pkt 5 ustawy z 31 lipca 1997 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 111, poz. 722.

[42] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 11.

[43] Ustawa z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny, tekst jedn., art. 65.

wszelkich zmian w zgłoszeniu celnym, poza zmianami dotyczącymi podstawy opodatkowania, stawki podatku i kwoty podatku. Jeżeli podatnik kwestionował obliczenie podatków z tytułu importu towarów lub istnienie obowiązku podatkowego, mógł w terminie miesiąca od dnia pobrania tych podatków przez organ celny wystąpić do organu podatkowego, właściwego dla podatnika, z żądaniem wydania decyzji w sprawie sprostowania obliczenia podatku lub uznania nieistnienia obowiązku podatkowego oraz w sprawie zwrotu niesłusznie pobranej kwoty[44]. Od 1 września 2003 r. organ celny (naczelnik urzędu celnego) na podstawie decyzji administracyjnej może dokonać wszelkich zmian w zgłoszeniu celnym.

Jeżeli organ celny nie pobrał podatku lub pobrał podatek w kwocie niższej od należnej, właściwy dla podatnika organ podatkowy wydawał decyzję, ustalającą podatek w prawidłowej wysokości. W przypadku stwierdzenia w trakcie kontroli, że wartość celna towaru została zaniżona, wydanie tej decyzji mogło nastąpić po wystawieniu przez właściwy organ celny decyzji dotyczącej zmiany wartości celnej. Ponadto organ celny był zobowiązany do przesłania kopii decyzji, mających wpływ na wysokość kwot podatków należnych z tytułu importu towarów, do urzędu skarbowego właściwego dla podatnika[45].

Jeżeli więc importer (podatnik) stwierdził, że w zgłoszeniu celnym podał błędną wartość towaru (czego następstwem było wyliczenie i zapłacenie podatku w błędnej wysokości), musiał uzyskać dwie decyzje dwóch różnych organów. Najpierw decyzję wydawał organ celny, a potem organ skarbowy, co znacznie wydłużało czas dokonania takiej korekty. Z uwagi na te niedogodności w badanym okresie podjęto prace, zmierzające do zmian tych zasad, które udało się ukończyć z dniem 1 września 2003 r.

4. Podatek akcyzowy w dochodach budżetu państwa

Dochody podatkowe są znaczącym źródłem dochodów budżetu państwa. W latach 1998-2003 stanowiły one około 90% dochodów budżetu[46]. W tabeli 1 przedstawiono wpływy z podatku akcyzowego na tle pozostałych dochodów podatkowych.

W latach 1998-2003 rosła zarówno nominalna kwota dochodów z podatków pośrednich, jak również z tytułu podatku akcyzowego. W badanym okresie na-

[44] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 11b.

[45] Ibidem, art. 11c.

[46] Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej dotyczących lat 1998-2003, NIK, Warszawa 1999-2004.

Tabela 1

Dochody z tytułu podatku akcyzowego w dochodach budżetowych w latach 1998-2003

Wyszczególnienie	1998	1999	2000	2001	2002	2003
w mln zł						
Dochody budżetu państwa, w tym:	126 559,9	125 922,2	135 663,9	140 526,9	143 519,8	152 110,6
1. dochody podatkowe, w tym:	113 949,5	112 776,9	119 643,9	119 101,3	128 750,9	135 227,6
1a. podatki pośrednie, w tym:	64 432,3	74 567,2	79 670,5	82 422,9	89 603,9	95 443,3
– podatek od towarów i usług	42 876,6	48 811,5	51 749,8	52 893,1	57 441,7	60 359,5
– podatek akcyzowy	21 068,5	25 208,1	27 312,0	28 860,5	31 489,8	34 387,7
w %						
Podatek akcyzowy w dochodach ogółem	16,6	20,0	20,1	20,5	21,9	22,6
Podatek akcyzowy w dochodach podatkowych	8,5	22,4	22,8	24,2	24,5	25,4
Podatek akcyzowy w podatkach pośrednich	32,7	33,8	34,3	35,0	35,1	36,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej dotyczących lat 1998-2003, NIK, Warszawa 1999-2004.

stępował także stały wzrost udziału podatku akcyzowego w ogólnych dochodach budżetu państwa, w dochodach podatkowych oraz w dochodach podatkowych z tytułu podatków pośrednich. Podatek akcyzowy, pomimo objęcia nim stosunkowo wąskiej grupy towarów, jest ważnym źródłem dochodów budżetu państwa, stanowi bowiem ponad 20% ogólnych dochodów budżetu państwa i charakteryzuje się rosnącą dynamiką, zarówno w ujęciu bezwzględnym, jak i względnym. Z uwagi na tę właśnie właściwość podatku akcyzowego jest on przedmiotem szczególnej uwagi organów państwa, czego przejawem są m.in. przepisy o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (banderolowaniu) oraz o szczególnym nadzorze podatkowym.

W założeniach podatek akcyzowy miał mieć charakter uzupełniający w stosunku do podatku od towarów i usług. W praktyce dochody z tego podatku kształtują się na poziomie połowy wpływów z podatku od towarów i usług. Znaczenie omawianego podatku jako źródła dochodów budżetowych rośnie, trudno więc podtrzymywać tezę o jego tylko uzupełniającym charakterze.

Znaczenie fiskalne podatku akcyzowego byłoby jeszcze większe, gdyby nie zwiększały się zaległości w jego zapłacie. W 1998 r. zaległości w zapłacie po-

datku akcyzowego stanowiły 3,5% ogółu zaległości podatkowych budżetu państwa. Z kolei w 2002 r. omawiane zaległości osiągnęły kwotę 1,1 mld zł, co stanowiło 7% zaległości podatkowych ogółem[47].

W latach 1998-2003 planowane w ustawach budżetowych wielkości podatku akcyzowego nie zostały wykonane. Blisko 100% zaplanowanych dochodów osiągnięto tylko w 1998 r. oraz w 2003 r.[48] W latach 1998-2003 pobór podatku akcyzowego dokonywany był zarówno poprzez organy podatkowe, jak i organy celne. Ponieważ w badanym okresie organy celne dokonywały poboru podatku akcyzowego jedynie z tytułu importu towarów (w przypadku sprzedaży egzekucyjnej były płatnikiem), dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego w badanych latach należy rozpatrywać w rozbiciu na podatek akcyzowy z tytułu obrotu w kraju oraz na podatek akcyzowy z tytułu importu towarów. W rozpatrywanych latach zdecydowanie większa część podatku akcyzowego uiszczana była z tytułu obrotu wyrobami akcyzowymi w kraju, natomiast udział podatku akcyzowego z tytułu importu wyrobów akcyzowych jest mały i w czterech ostatnich badanych latach stanowił około 11% wpływów z tego tytułu[49].

W tabeli 2 zestawiono wysokość podatku akcyzowego w przekroju poszczególnych grup wyrobów akcyzowych. Znaczenie poszczególnych wyrobów jako źródła wpływów budżetowych z tytułu omawianego podatku jest zróżnicowane. Z danych wynika, że w rozpatrywanych latach najwyższe wpływy do budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego pochodziły z obrotu (w tym importu) paliwami silnikowymi, wyrobami alkoholowymi i wyrobami tytoniowymi. Łączne dochody z opodatkowania tych wyrobów przekroczyły poziom 95% wpływów z omawianego podatku. Zauważalny jest przy tym dynamiczny wzrost udziału dochodów z tytułu opodatkowania paliw, przy jednoczesnym spadku dochodów z opodatkowania wyrobów spirytusowych. Wysokie dochody uzyskał także budżet państwa z podatku akcyzowego od pojazdów samochodowych, a w latach 2002-2003 także od energii elektrycznej[50]. Opodatkowanie energii elektrycznej podatkiem akcyzowym miało na celu jedynie zwiększenie dochodów budżetowych. Cel ten został osiągnięty – w 2003 r. energia elektryczna była czwartym pod względem wydajności fiskalnej wyrobem akcyzowym. Natomiast opodatkowanie pozostałych wyrobów akcyzowych ma niewielki wpływ na do-

[47] A. Pomorska, *Konstrukcja polskiego podatku akcyzowego i jego funkcjonowanie*, w: A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wyd. UMCS, Lublin 2003, s. 124.

[48] Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej dotyczących lat 1998-2003.

[49] Dane uzyskane w Departamencie Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (pismo nr PA–VII–066–61/TP/03/3953–RKW z 12 listopada 2003 r.); Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2003 roku, NIK, Warszawa 2004, tab. 16, s. 61.

[50] Energia elektryczna jest wyrobem akcyzowym od 26 marca 2002 r.

chody budżetowe. Z tego tytułu pochodzi bowiem około 0,9-1,7% ogółu wpływów z podatku akcyzowego.

Tabela 2

Wysokość dochodów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego w latach 1998-2003 (według grup wyrobów akcyzowych; w mln zł)

Wyszczególnienie	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Dochody z podatku akcyzowego	21 068,5	25 208,1	7 312,0	28 860,5	31 489,8	34 387,7
z tego z opodatkowania:	8 763,6	11 571,7	13 023,6	13 643,1	14 321,9	15 217,6
– paliw silnikowych	4 812,5	4 636,1	4 420,1	4 199,8	3 876,0	4 092,6
– wyrobów spirytusowych	5 249,2	6 345,1	6 356,0	7 305,2	7 927,2	8 456,5
– wyrobów tytoniowych	1 260,6	1 523,5	1 766,9	2 029,8	2 1 4,5	2 238,8
– piwa	422,3	441,5	534,8	569,6	635,6	639,9
– wina	336,1	471,8	936,2	790,3	670,7	681,4
– samochodów	–	–	–	–	1 557,4	2 524,5
– energii elektrycznej	224,2	218,4	274,4	322,7	396,4	593,6
– pozostałych wyrobów						

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych w Departamencie Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (pismo nr PA–VII–066–61/TP/03/3953–RKW z 12 listopada 2003 r.) oraz Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2003 roku, NIK, Warszawa 2004, tab. 18, s. 66.

Zdaniem autorów dążenie organów państwowych do zwiększania dochodów budżetu państwa spowodowało w badanym okresie przekroczenie punktu maksimum na krzywej Laffera w odniesieniu do wyrobów spirytusowych. Przesłanką do takiego stwierdzenia jest fakt, że po obniżeniu od 1 października 2002 r. stawek podatku akcyzowego na wyroby spirytusowe (oraz ich ceny detalicznej) o 30% nastąpił wzrost dochodów z tytułu podatku akcyzowego o 5,6%, wzrost produkcji tych wyrobów w ujęciu rocznym o 4,8% i sprzedaży przez producentów o 7,8% w stosunku do 2001 r.[51]

Zakończenie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że w latach 1998-2003 podatek akcyzowy, pomimo bardzo częstych zmian poszczególnych elementów jego konstrukcji, w swej ogólnej budowie oraz koncepcji jego wymiaru i poboru był w zasadzie podatkiem dość stabilnym. Zmiany, jakie następowały w badanym

[51] „Biuletyn Statystyczny GUS" 2003, nr 2.

okresie, miały w zasadzie podłoże fiskalne, gdyż dotyczyły one w przeważającej części zwiększenia obciążenia tym podatkiem. Zwiększanie to było przede wszystkim spowodowane: rozszerzaniem przedmiotu opodatkowania, zwiększaniem podstawy opodatkowania oraz wzrostem stawek podatkowych. Realizacji funkcji fiskalnej sprzyjało także rozszerzenie zakresu towarów akcyzowych o energię elektryczną.

Należy jednak dodać, że występowały również nieliczne przypadki zmniejszania obciążenia podatkowego, np. poprzez zmniejszenie stawki podatku akcyzowego na wyroby spirytusowe z dniem 1 października 2002 r. Nie zawsze oznaczało to jednak zmniejszenie łącznych obciążeń nałożonych na dany wyrób, czego przykładem może być wykreślenie z dniem 1 stycznia 2002 r. opakowań z tworzyw sztucznych z listy wyrobów akcyzowych, co wiązało się jednak z objęciem ich wprowadzaną właśnie opłatą produktową.

Zdaniem autorów zmiany w konstrukcji podatku akcyzowego wpłynęły na usprawnienie poboru podatku od importerów. Skrócił się zarówno czas oczekiwania podatników na zwrot podatku, jak również czas przekazywania podatku akcyzowego na centralny rachunek bieżący budżetu państwa. Nastąpiło to przede wszystkim poprzez przekazanie z dniem 1 września 2003 r. uprawnień organu podatkowego organom celnym.

W badanym okresie podatek akcyzowy był także wykorzystywany do wypełnienia funkcji pozafiskalnej – stymulacyjnej (bodźcowej). Przykładem może być wprowadzenie różnorodnych stawek opodatkowania samochodów osobowych. Progresja stawek w przypadku tych wyrobów akcyzowych ma zachęcać do zakupu przez gospodarstwa domowe nowszych samochodów osobowych, które – jako sprawniejsze technicznie – mniej zanieczyszczają środowisko.

W przypadku podatku akcyzowego od wyrobów powszechnie uznawanych za luksusowe[52], np. od łodzi wycieczkowych i wyrobów ze skór zwierząt szlachetnych, wyraźnie zaznacza się jego funkcja społeczna (socjalna), która uwzględnia zdolność podatkową podatnika. Jednocześnie ze względów społecznych podatkiem nie jest obciążony obrót podstawowymi towarami masowego spożycia (z nielicznymi wyjątkami).

Należy także wyróżnić funkcję informacyjno-kontrolną omawianego podatku. Dostarcza on informacji o zjawiskach społecznych i ekonomicznych zachodzących w gospodarce oraz o koniunkturze gospodarczej. W szczególności zastosowanie stawek kwotowych pozwala na analizowanie zużycia surowców energetycznych (paliw, energii elektrycznej) w porównaniu z danymi z poprzednich lat, co umożliwia obserwację trendów rozwoju koniunktury. Zmiany wysokości wpływów podatku akcyzowego od wyrobów luksusowych mogą być pomocniczym wskaźnikiem, sugerującym zmiany sytuacji majątkowej społeczeń-

[52] Wyroby te wymieniono na załączonym rysunku.

stwa (wzrost/spadek dochodów), przy założeniu, że konstrukcja podatku akcyzowego jest niezmienna w czasie.

Literatura i źródła

Brzeziński B., Kalinowski M., *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2005.

Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

Musolf G., *Rola organów celnych w sferze wymiaru i poboru podatku akcyzowego w latach 1998-2002 (na przykładzie Izby Celnej w Rzepinie)*, praca dyplomowa obroniona w Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, OSW w Zielonej Górze, w 2004 r. (niepublikowana).

Pomorska A., *Konstrukcja polskiego podatku akcyzowego i jego funkcjonowanie*, w: A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wyd. UMCS, Lublin 2003.

Pomorska A., *Polski podatek akcyzowy na tle standardów Unii Europejskiej*, „Zeszyt Naukowy WSFiB w Radomiu" – „Finanse, Bankowość, Ubezpieczenia" 2002, nr 1.

Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.

*

Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej dotyczących lat 1998--2003, NIK, Warszawa 1999-2004.

„Biuletyn Statystyczny GUS" 2003, nr 2.

Dyrektywa Rady EWG z 25 lutego 1992 roku w sprawie ogólnych zasad dotyczących wyrobów akcyzowych oraz w sprawie posiadania, przemieszczania i kontroli tych wyrobów (92/12/EWG).

Materiały uzyskane w Departamencie Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (pismo nr PA–VII–066–61/TP/03/3953–RKW z 12 listopada 2003 r.).

Rozporządzenie ministra finansów z 30 czerwca 1993 r. w sprawie szczególnego nadzoru podatkowego nad wytwarzaniem, obrotem i importem niektórych wyrobów oraz podatku akcyzowego od tych wyrobów, DzU nr 59, poz. 275, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 7 grudnia 1998 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów skarbowych i izb skarbowych, DzU nr 153, poz. 996, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 27 września 1999 r. w sprawie warunków wykonywania czynności kontroli celnej, DzU nr 80, poz. 909, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 16 grudnia 1999 r. w sprawie określenia podatników nie mających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego, DzU nr 109, poz. 1242, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 26 października 2000 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, DzU nr 95, poz. 1047, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 27 października 2000 r. w sprawie zakresu i zasad wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego, DzU nr 97, poz. 1057.

Rozporządzenie ministra finansów z 28 czerwca 2001 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, DzU nr 69, poz. 721.

Rozporządzenie ministra finansów z 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, DzU nr 27, poz. 269, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 12 sierpnia 2003 r. w sprawie wykazu naczelników urzędów celnych uprawnionych do wydawania i sprzedaży banderol lub wydawania upoważnień do wydawania banderol podatkowych i legalizacyjnych oraz terytorialnego zasięgu ich działania, DzU nr 145, poz. 1404, z późn. zm.

Rozporządzenie ministra finansów z 13 sierpnia 2003 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego, DzU nr 145, poz. 1411.

Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, DzU nr 43, poz. 296, z późn. zm.

Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. DzU 1991, nr 36, poz. 161, z późn. zm.

Ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. DzU 1999, nr 54, poz. 572, z późn. zm.

Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50, z późn. zm.

Ustawa z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, DzU nr 127, poz. 584, z późn. zm.

Ustawa z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny, tekst jedn. DzU 2001, nr 75, poz. 802, z późn. zm.

Ustawa z 31 lipca 1997 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 111, poz. 722.

Ustawa z 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej, tekst jedn. DzU 2004, nr 156, poz. 1641.

Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, DzU nr 83, poz. 930, z późn. zm.

Ustawa z 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej, DzU nr 63, poz. 639, z późn. zm.

Ustawa z 20 marca 2002 r. o przekształceniach w administracji celnej oraz o zmianie niektórych ustaw, DzU nr 41, poz. 365.

Ustawa z 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 89, poz. 804.

Ustawa z 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw, regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, DzU nr 137, poz. 1302.

Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, DzU nr 29, poz. 257, z późn. zm.

EXCISE TAX AS A SOURCE OF INCOME FOR THE STATE BUDGET IN POLAND IN THE YEARS 1998-2003

Summary

A backbone of the Polish taxation system is indirect taxes, including the tax on commodities and services and excise tax. According to the assumptions the excise tax was to be of supplementary character in relation to the tax on commodities and services.

The authors deal with the problems concerning the construction of tax, its size and collection by customs duties organs. The authors try to assess the changes in the construction of tax on commodities and services from the viewpoint of how this tax fulfils its functions.

The considerations prove that the excise duty fulfils above all the fiscal function. Its other functions are also visible: social, stimulating and informative-control function. The aim of changes in the construction of tax introduced in the years 1998-2003 was to speed up the collection of tax from importers of excise products and also improvement of the rate of related revenues for the state budget.

Tłum. *Ewa Kotkowska*