

Marcin Spychała

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów
Publicznych

marcin.spychala@ue.poznan.pl

ZNACZENIE FISKALNE PODATKU AKCYZOWEGO W POLSCE NA TLE POZOSTAŁYCH PAŃSTW UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Celem artykułu jest określenie znaczenia fiskalnego podatku akcyzowego w Polsce w porównaniu z pozostałymi państwami Unii Europejskiej. Najpierw ogólnie scharakteryzowano w nim podatek akcyzowy i przedstawiono wyroby opodatkowane tym podatkiem, a potem przeprowadzono badania empiryczne. Następnie przeprowadzono analizę kształtowania się struktury dochodów z podatku akcyzowego w podziale na poszczególne grupy wyrobów akcyzowych. Ponadto zbadano i ukazano zależności między kształtowaniem się koniunktury gospodarczej w Polsce a wielkością wpływów z akcyzy.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, wyroby akcyzowe, znaczenie fiskalne, automatyczne stabilizatory koniunktury, Unia Europejska.

Klasyfikacja JEL: H21, H61.

THE FISCAL ROLE OF EXCISE DUTY IN POLAND AND OTHER COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

Abstract: The purpose of this paper is to present the fiscal role of excise duty in Poland in comparison with other European Union member states. First the theoretical aspects of excise duty are presented and then empirical research was conducted. In this paper an analysis of the evolution of the income derived from excise duty divided into different groups of excise goods was also conducted. In addition the

article shows the relationship between economic growth in Poland and the volume of excise incomes. The study covered the period 2004–2014.

Keywords: excise duty, excise goods, fiscal role, automatic stabilizers, European Union.

Wstęp

Zgodnie z kryterium przedmiotowym podatki tworzące polski system podatkowy można podzielić na cztery grupy: podatki przychodowe, podatki dochodowe, podatki konsumpcyjne oraz podatki majątkowe. Podatki konsumpcyjne to jedyna grupa podatków, która w całości wpływa do budżetu państwa. Do podatków konsumpcyjnych, nazywanych również podatkami od wydatków, zalicza się: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy oraz podatek od gier.

Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia fiskalnego podatku akcyzowego w Polsce w porównaniu z pozostałymi państwami Unii Europejskiej. Jego znaczenie fiskalne zostanie zmierzone udziałem akcyzy w dochodach budżetu państwa oraz relacją dochodów z tego podatku do produktu krajowego brutto (PKB). Ponadto w opracowaniu przeprowadzono analizę struktury dochodów z podatku akcyzowego według wyrobów akcyzowych. Zbadano i określono także związek między kształtowaniem się koniunktury gospodarczej w Polsce a wielkością wpływów z podatku akcyzowego.

1. Specyficzne cechy podatku akcyzowego

Akcyza początkowo była opłatą, która z czasem przekształciła się w tradycyjny podatek pośredni. Podatek akcyzowy jest nakładany na sprzedawcę lub wytwórcę, a następnie – przerzucany na konsumenta poprzez podwyższenie ceny sprzedawanych towarów bądź usług. Podstawowymi zaletami akcyzy są: łatwość poboru oraz wydajność fiskalna [Gomułowicz i Małecki 2013, s. 550–551].

Podatek akcyzowy, podobnie jak podatek od towarów i usług, jest zaliczany do podatków obrotowych. Jednak podatek od towarów i usług charakteryzuje się ogólnością i powszechnością opodatkowania, natomiast podatek akcyzowy dotyczy tylko specyficznych produktów, które zostały zaliczone do tzw. wyrobów akcyzowych. Akcyza jest zatem selektywnym podatkiem obrotowym. Ponadto w podatku akcyzowym, w przeciwieństwie do podatku od towarów

i usług, ma zastosowanie zasada jednokrotności opodatkowania, a nie zasada fazowości. Odmienne od podatku od towarów i usług, akcyza pobierana jest tylko w jednej fazie obrotu [Mastalski 2014, s. 567].

Akcyza jest podatkiem konsumpcyjnym, który ma w swojej konstrukcji wbudowany mechanizm przerzucania podatku w przód. Oznacza to, że podmiotem, który faktycznie ponosi ciężar podatku, jest ostateczny konsument. Nie jest nim natomiast ten podmiot, który formalnie jest zobowiązany do naliczenia oraz zapłaty podatku akcyzowego. Akcyza jest zatem wliczana w cenę płaconą przez ostatecznego nabywcę [Parulski 2005, s. 25].

W literaturze przedmiotu często się podkreśla, że podatki akcyzowe, pobierane równolegle z powszechnymi podatkami obrotowymi, nie mają, poza względami fiskalnymi, żadnego racjonalnego uzasadnienia [Tipke i Lang 1991, s. 608]. W związku z faktem, że wysokość akcyzy w przypadku niektórych towarów sięga nawet 80–90% ich ceny, wprowadzanie do obrotu wyrobów, które pochodzą z nielegalnej produkcji albo importu, jest szczególnie opłacalne [Litwińczuk 2013, s. 664]. W celu zapobieżenia tym negatywnym zjawiskom produkcja oraz obrót wyrobami akcyzowymi są poddawane różnym formom kontroli, jak chociażby oznaczaniem ich skarbowymi znakami akcyzy.

2. Wyroby akcyzowe w prawie wspólnotowym

Podatkiem w największym stopniu zharmonizowanym przez prawo wspólnotowe jest podatek od wartości dodanej. Natomiast drugą pod względem zakresu harmonizacji daniną publiczną jest akcyza [Lasiński-Sulecki 2014, s. 13]. Ideą przyświecającą procesowi harmonizacji podatków akcyzowych w skali całej Wspólnoty Europejskiej jest z jednej strony uregulowanie kwestii opodatkowania wyrobów, które mają duży wpływ na funkcjonowanie europejskiego rynku wewnętrznego, z drugiej zaś – objęcie wspólnym systemem opodatkowania towarów mających istotne znaczenie fiskalne [Litwińczuk 2013, s. 667]. Instrumentem harmonizacji przepisów krajowych są najczęściej dyrektywy. Fundamentalnym aktem harmonizującym obecnie podatki akcyzowe w Unii Europejskiej jest dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, nazywana najczęściej dyrektywą horyzontalną lub systemową. Pozostałe dyrektywy, które określają szczegółowe kwestie dotyczące opodatkowania poszczególnych kategorii wyrobów akcyzowych, są nazywane dyrektywami strukturalnymi. Implementację przepisów dyrektyw do polskiego porządku prawnego zapewniła ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Dyrektywa horyzontalna określa zakres kategorii wyrobów akcyzowych, które są objęte harmonizacją. Wyrobami akcyzowymi w rozumieniu dyrektywy horyzontalnej oraz ustawy o podatku akcyzowym są [Dyrektywa Rady 2008, art. 1 ust. 1; Ustawa z 6 grudnia 2008, art. 2, ust. 1, pkt 1]:

- energia elektryczna oraz wyroby energetyczne, do których zalicza się m.in.: wszystkie wyroby służące do celów grzewczych lub napędowych, w tym wyroby węglowe, gaz ziemny, paliwa silnikowe i opałowe;
- alkohol oraz napoje alkoholowe, do których zalicza się m.in.: wyroby spirytusowe, wino, piwo, wermut i napoje fermentowane (miód pitny, cydr, perry);
- wyroby tytoniowe, do których zalicza się m.in.: papierosy, tytoń do palenia, susz tytoniowy, cygara, cygaretki.

Ponadto, zgodnie z art. 1, ust. 3, lit. a) dyrektywy horyzontalnej, każde państwo członkowskie ma prawo nałożyć podatek akcyzowy na wyroby inne niż wcześniej wymienione. Polska skorzystała z powyższego uprawnienia, obejmując podatkiem akcyzowym samochody osobowe [Ustawa z 6 grudnia 2008, Dział V]. Samochód osobowy, zgodnie z zasadą jednokrotności, jest opodatkowany akcyzą tylko przed jego pierwszą rejestracją na terytorium Polski. Zatem podatek akcyzowy w odniesieniu do samochodów osobowych ma zastosowanie tylko do tych pojazdów, które zostały sprowadzone z zagranicy albo do tych, które zostały wyprodukowane w Polsce i po raz pierwszy sprzedane, bądź też do tych, od których nie została jeszcze zapłacona akcyza [Ustawa z 6 grudnia 2008, art. 100].

Tabela 1. Wyroby akcyzowe w państwach Unii Europejskiej

	Wyroby akcyzowe	Państwa
Wyroby zharmonizowane	napoje alkoholowe	28 państw Unii Europejskiej
	wyroby tytoniowe	28 państw Unii Europejskiej
	wyroby energetyczne i energia elektryczna	28 państw Unii Europejskiej
Wyroby niezharmonizowane	samochody osobowe	8 (Austria, Bułgaria, Chorwacja, Estonia, Finlandia, Grecja, Holandia, Polska)
	kawa	8 (Belgia, Bułgaria, Chorwacja, Dania, Łotwa, Niemcy, Rumunia, Włochy)
	czekolada / słodczyce	2 (Dania, Finlandia)
	lody	2 (Dania, Finlandia)
	towary luksusowe	2 (Chorwacja, Rumunia)
	woda mineralna	1 (Dania)
	herbata	1 (Dania)
	samoloty	1 (Chorwacja)
	zapalki	1 (Cypr)
	nawozy sztuczne	1 (Szwecja)

Źródło: Na podstawie: [Eurostat 2014].

Warto zauważyć, że od początku lat 90. XX wieku państwa członkowskie stopniowo rezygnowały z opodatkowania podatkiem akcyzowym towarów innych niż wyroby zharmonizowane [Litwińczuk 2013, s. 675]. Akcyza obniża bowiem konkurencyjność wyrobów, które są nią opodatkowane w danym państwie, w porównaniu do państw, w których akcyza nie jest na nie nakładana. Wyroby opodatkowane akcyzą w poszczególnych państwach Unii Europejskiej zostały przedstawione w tabeli 1. Poza wyrobami akcyzowymi, które są objęte podatkiem akcyzowym w każdym państwie członkowskim, najczęściej akcyza nakładana jest na samochody osobowe oraz kawę. Oprócz Polski siedem innych państw opodatkowuje samochody osobowe akcyzą. Z kolei podatek akcyzowy nakładany jest na kawę w Belgii, Bułgarii, Chorwacji, Danii, na Łotwie, w Niemczech, Rumunii oraz we Włoszech. Dania jest państwem o najszerszym zakresie wyrobów niezharmonizowanych. Oprócz kawy, akcyza w Danii nakładana jest na czekoladę, lody, wodę mineralną oraz herbatę. Podatek akcyzowy w przeszłości bardzo często obejmował towary luksusowe. Obecnie towary luksusowe są opodatkowane akcyzą w zasadzie tylko w dwóch państwach Unii Europejskiej – Chorwacji i Rumunii.

3. Dochody z tytułu podatku akcyzowego w Polsce w latach 2004–2014

Dane o dochodach ogółem budżetu państwa, a także o jego najważniejszych dochodach podatkowych, w tym m.in. z podatku akcyzowego, oraz o wybranych dochodach niepodatkowych w latach 2004–2014 przedstawia tabela 2. W tabeli 3 przedstawiono strukturę dochodów budżetowych. Z kolei w tabelach 4 i 5 zaprezentowano dynamikę poszczególnych dochodów budżetu państwa w badanych latach.

W 2004 r. dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego wyniosły 37 964,0 mln zł i stanowiły 24,3% dochodów ogółem (tabela 2 i 3). Dochody z akcyzy były wówczas najniższe spośród wszystkich lat badanego okresu. Natomiast w 2014 r. dochody z podatku akcyzowego były najwyższe spośród wszystkich badanych lat – wyniosły one wówczas 61 570,4 mln zł i stanowiły 21,7% dochodów ogółem. Zatem w porównaniu z pierwszym badanym rokiem wzrosły one o 62,2% (tabela 5).

W latach 2004–2014 (czyli w całym badanym okresie) dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego nieustannie rosły (tabela 4). Warto zauważyć, że tej stałej wzrostowej tendencji nie odnotowano w przypadku żadnej z pozostałych kategorii dochodów. W porównaniu z rokiem poprzednim najwyższy

Tabela 2. Dochody budżetu państwa w Polsce w latach 2004–2014 (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ogółem	156 281,2	179 772,2	197 639,8	236 367,5	253 547,2	274 183,5	250 302,8	277 557,2	287 595,1	279 151,2	283 542,7
Dochody podatkowe ogółem, w tym:	135 571,3	155 859,5	174 876,0	206 385,2	219 499,4	214 878,8	222 552,7	243 210,9	248 274,6	241 650,9	254 781,0
Z podatku od towarów i usług (VAT)	62 263,2	75 401,0	84 439,5	96 349,8	101 782,7	99 454,7	107 880,3	120 832,0	120 000,7	113 411,5	124 262,2
Z podatku akcyzowego	37 964,0	39 479,1	42 078,0	49 025,5	50 490,1	53 926,9	55 684,5	57 963,7	60 449,9	60 653,1	61 570,4
Z podatku dochodowego od osób prawnych	13 071,7	15 762,4	19 337,5	24 540,2	27 159,7	24 156,6	21 769,9	24 861,9	25 145,7	23 075,3	23 266,2
Z podatku dochodowego od osób fizycznych	21 506,2	24 423,0	28 125,3	35 358,5	38 658,5	35 763,7	35 592,6	38 074,9	39 809,4	41 290,5	43 022,0
Dochody niepodatkowe ogółem	17 938,3	21 060,0	20 054,1	22 448,2	19 308,9	27 433,4	24 501,6	32 274,5	37 143,2	35 975,9	27 231,9
Środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	2 587,7	2 447,3	1 984,7	7 534,1	14 739,0	31 871,3	3 248,5	2 071,8	2 177,3	1 524,3	1 529,9

Źródło: Na podstawie: [Rada Ministrów 2005–2015].

Tabela 3. Struktura dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2004–2014 (w %)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ogółem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Dochody podatkowe ogółem, w tym:	86,75	86,70	88,48	87,32	86,57	78,37	88,91	87,63	86,33	86,57	89,86
Z podatku od towarów i usług (VAT)	39,84	41,94	42,72	40,76	40,14	36,27	43,10	43,53	41,73	40,63	43,82
Z podatku akcyzowego	24,29	21,96	21,29	20,74	19,91	19,67	22,25	20,88	21,02	21,73	21,71
Z podatku dochodowego od osób prawnych	8,36	8,77	9,78	10,38	10,71	8,81	8,70	8,96	8,74	8,27	8,21
Z podatku dochodowego od osób fizycznych	13,76	13,59	14,23	14,96	15,25	13,04	14,22	13,72	13,84	14,79	15,17
Dochody niepodatkowe ogółem	11,48	11,71	10,15	9,50	7,62	10,01	9,79	11,63	12,92	12,89	9,60
Środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	1,66	1,36	1,00	3,19	5,81	11,62	1,30	0,75	0,76	0,55	0,54

Źródło: Na podstawie danych tabeli 2.

Tabela 4. Dynamika dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2004–2014 (w %, rok poprzedni = 100)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ogółem	102,74	115,03	109,94	119,60	107,27	108,14	91,29	110,89	103,62	97,06	101,57
Dochody podatkowe ogółem, w tym:	100,25	114,96	112,20	118,02	106,35	97,89	103,57	109,28	102,08	97,33	105,43
Z podatku od towarów i usług (VAT)	103,15	121,10	111,99	114,11	105,64	97,71	108,47	112,01	99,31	94,51	109,57
Z podatku akcyzowego	110,40	103,99	106,58	116,51	102,99	106,81	103,26	104,09	104,29	100,34	101,51
Z podatku dochodowego od osób prawnych	92,65	120,58	122,68	126,90	110,67	88,94	90,12	114,20	101,14	91,77	100,83
Z podatku dochodowego od osób fizycznych	83,76	113,56	115,16	125,72	109,33	92,51	99,52	106,97	104,56	103,72	104,19
Dochody niepodatkowe ogółem	107,09	117,40	95,22	111,94	86,02	142,08	89,31	131,72	115,09	96,86	75,69
Środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	x	94,57	81,10	379,61	195,63	216,24	10,19	63,78	105,09	70,01	100,37

Źródło: Na podstawie: [Rada Ministrów 2005–2015].

Tabela 5. Dynamika dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2004–2014 (w %, rok 2004 = 100)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ogółem	100,00	115,03	126,46	151,24	162,24	175,44	160,16	177,60	184,02	178,62	181,43
Dochody podatkowe ogółem, w tym:	100,00	114,96	128,99	152,23	161,91	158,50	164,16	179,40	183,13	178,25	187,93
Z podatku od towarów i usług (VAT)	100,00	121,10	135,62	154,75	163,47	159,73	173,26	194,07	192,73	182,15	199,58
Z podatku akcyzowego	100,00	103,99	110,84	129,14	132,99	142,05	146,68	152,68	159,23	159,76	162,18
Z podatku dochodowego od osób prawnych	100,00	120,58	147,93	187,74	207,77	184,80	166,54	190,20	192,37	176,53	177,99
Z podatku dochodowego od osób fizycznych	100,00	113,56	130,78	164,41	179,76	166,29	165,50	177,04	185,11	191,99	200,04
Dochody niepodatkowe ogółem	100,00	117,40	111,79	125,14	107,64	152,93	136,59	179,92	207,06	200,55	151,81
Środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×

Źródło: Na podstawie: [Rada Ministrów 2005–2015].

wzrost dochodów z akcyzy zaobserwowano w 2007 r. – wówczas zwiększyły się one o 16,5%, a także w latach: 2004 – wzrost o 10,4%, 2009 – wzrost o 6,8% oraz 2006 – wzrost o 6,6% (tabela 4). Nieznaczny wzrost zaobserwowano z kolei w 2013 r. – wówczas dochody z akcyzy, w porównaniu z rokiem poprzednim, wzrosły tylko o 0,3% oraz w 2014 r. – wzrost o 1,5%. Zatem w dwóch ostatnich badanych latach wzrost dochodów z akcyzy uległ wyhamowaniu.

Dochody z podatku akcyzowego są drugim pod względem ważności źródłem dochodów budżetu państwa w Polsce (po dochodach z podatku od towarów i usług). W każdym badanym roku dochody z akcyzy zajmowały drugie miejsce wśród wszystkich źródeł dochodów budżetu państwa i stanowiły około połowę z podatku od towarów i usług (tabela 3). Udział dochodów z podatku akcyzowego w dochodach ogółem oscylował między 19,7% w 2009 r. a 24,3% w 2004 r.

Podatek akcyzowy stanowi stabilne źródło dochodów budżetu państwa. Pomimo stałej tendencji wzrostowej dochody z tego podatku zwiększyły się w badanym okresie w najmniejszym stopniu. Wzrosły one w latach 2004–2014 jedynie o 62,2%, podczas gdy dochody z opłat, grzywien i odsetek, z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku od towarów i usług podwoiły się, a dochody z podatku dochodowego od osób prawnych wzrosły o 78,0%. Z kolei dochody ogółem budżetu państwa wzrosły w badanym okresie o 81,4%. Dochody z akcyzy rosły zatem wolniej niż dochody budżetowe ogółem. Jednak pozostałe grupy dochodów cechowały się większą fluktuacją – w porównaniu z rokiem poprzednim w 2007 r. dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych zwiększyły się o ponad 1/4, a dochody ze źródeł zagranicznych aż o 279,6%, by w 2010 r. zmniejszyć się aż o 89,8%.

Zróżnicowanie dynamiki dochodów z poszczególnych źródeł powoduje zmianę ich udziału w dochodach budżetowych ogółem. Z tabeli 3 wynika jednak, że zmiany struktury dochodów budżetu państwa były niewielkie. Udział dochodów podatkowych wzrósł w rozpatrywanym okresie o ponad 3 p.p. – z 86,7% w 2004 r. do 89,9% w 2014 r. Najważniejszym źródłem dochodów budżetu państwa pozostaje podatek od towarów i usług, a duże znaczenie fiskalne ma również akcyza. Z kolei udział podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach ogółem oscylował wokół 9%, a podatku dochodowego od osób fizycznych – wokół 14%. Należy przy tym zauważyć, że udział podatków dochodowych w dochodach budżetu państwa jest znacznie mniejszy niż podatków pośrednich, ponieważ wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych są dzielone między budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli [Juja 2008, s. 538].

4. Przyczyny zmian poziomu dochodów z akcyzy w Polsce w latach 2004–2014

Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 według grup wyrobów akcyzowych przedstawia tabela 6. Natomiast w tabeli 7 zaprezentowano strukturę tych dochodów. Najważniejszym źródłem dochodów z akcyzy są paliwa silnikowe i oleje smarowe. W całym badanym okresie ich udział w dochodach z podatku akcyzowego oscylował wokół 42%. Ważną grupą wyrobów akcyzowych są również wyroby tytoniowe i susz tytoniowy – ich udział w dochodach ogółem z akcyzy oscylował między 24,4% w 2004 r. a 31,5% w 2011 r. Kolejną grupą wyrobów akcyzowych przynoszących znaczne dochody budżetowi państwa są wyroby spirytusowe, których udział w dochodach ogółem z akcyzy oscyluje wokół 11%. Spośród pozostałych wyrobów alkoholowych można wyodrębnić piwo oraz wino – ze średnim udziałem w dochodach z akcyzy wynoszącym odpowiednio 6% i 1%. Ponadto około 5% dochodów ogółem z podatku akcyzowego pochodzi z akcyzy nakładanej na energię elektryczną, a około 2,5% z jedynego w Polsce wyrobu niezharmonizowanego – samochodów osobowych.

W 2004 r., w porównaniu z rokiem poprzednim, dochody z akcyzy wzrosły o 10%. Wzrost ten był wówczas spowodowany m.in. [Rada Ministrów 2005, s. 86–88]: wysoką dynamiką sprzedaży paliw będącą pochodną dużej liczby samochodów sprowadzanych z zagranicy po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej, a także zwiększonymi dostawami na rynek wyrobów spirytusowych spowodowanymi wprowadzeniem wiz dla obywateli Ukrainy, Białorusi oraz Rosji, co obniżyło przemysł tych wyrobów do Polski.

W 2005 r., w porównaniu z rokiem poprzednim, dochody z podatku akcyzowego wzrosły o 4% jednak były one niższe niż prognozowane w ustawie budżetowej. Wynikało to m.in. z [Rada Ministrów 2006, s. 95–97]: obniżenia stawki akcyzy na benzynę bezołowiową o 25 gr na litrze oraz odstąpienia od opodatkowania akcyzą gazu innego niż LPG, a z drugiej strony – wzrostu sprzedaży piwa oraz wyrobów tytoniowych.

Wzrost dochodów z podatku akcyzowego 6,6% w 2006 r. był efektem przede wszystkim zwiększenia się dynamiki wzrostu gospodarczego, co przełożyło się na wzrost spożycia paliw silnikowych [Rada Ministrów 2007, s. 66].

Najsilniejszy wzrost dochodów z podatku akcyzowego odnotowano w 2007 r.. Wówczas wpływy z akcyzy zwiększyły się aż o 16,5%. Ich wzrost był spowodowany m.in. [Rada Ministrów 2008, s. 62–65]: podwyżką stawki akcyzy na benzynę bezołowiową i dynamiką sprzedaży paliw silnikowych

Tabela 6. Dochody budżetu państwa z akcyzy w Polsce w latach 2004–2014 według grup wyrobów akcyzowych (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Podatek akcyzowy	37 964,0	39 479,1	42 078,0	49 025,5	50 490,1	53 926,9	55 684,5	57 963,7	60 449,9	60 653,1	61 570,4
Paliwa silnikowe i oleje smarowe	15 692,9	16 609,3	17 667,7	21 257,3	21 949,6	22 529,9	22 850,9	24 329,0	26 281,2	26 219,3	27 629,6
Paliwa opałowe	341,5	624,8	584,6	450,6	379,5	406,3	398,6	355,7	353,4	343,7	333,3
Gaz LPG	686,4	1 178,6	1 203,3	1 227,1	1 172,3	1 129,2	1 096,7	1 023,6	1 005,4	1 018,0	1 173,8
Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	9 275,8	9 819,7	11 248,0	13 483,0	13 460,1	16 057,8	17 436,3	18 264,2	18 578,7	18 205,8	17 923,0
Wyroby spirytusowe	4 561,6	4 430,3	4 610,9	5 309,7	5 880,7	6 393,5	6 500,2	6 445,1	6 612,4	7 158,8	6 614,1
Piwo	2 410,7	2 620,9	2 734,0	3 011,9	2 984,2	3 176,1	3 298,3	3 422,4	3 579,5	3 504,4	3 565,9
Wino	571,7	547,4	503,4	499,1	454,7	464,9	444,8	428,9	391,8	372,7	371,1
Samochody osobowe	1 422,5	998,8	873,3	1 159,1	1 536,6	1 530,2	1 337,6	1 253,7	1 301,0	1 413,3	1 642,3
Energia elektryczna	2 643,7	2 537,4	2 578,2	2 630,8	2 665,0	2 242,6	2 319,4	2 440,7	2 349,0	2 421,6	2 324,6
Pozostałe wyroby akcyzowe	357,2	111,9	74,6	-3,1	7,4	-3,6	1,7	0,4	-2,5	-4,5	-7,3

Źródło: Na podstawie: [Rada Ministrów 2005–2015].

Tabela 7. Struktura dochodów budżetu państwa z akcyzy w Polsce w latach 2004-2014 według grup wyrobów akcyzowych (w %)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Podatek akcyzowy	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Paliwa silnikowe i oleje smarowe	41,34	42,07	41,99	43,36	43,47	41,78	41,04	41,97	43,48	43,23	44,87
Paliwa opałowe	0,90	1,58	1,39	0,92	0,75	0,75	0,72	0,61	0,58	0,57	0,54
Gaz LPG	1,81	2,99	2,86	2,50	2,32	2,09	1,97	1,77	1,66	1,68	1,91
Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	24,43	24,87	26,73	27,50	26,66	29,78	31,31	31,51	30,73	30,02	29,11
Wyroby spirytusowe	12,02	11,22	10,96	10,83	11,65	11,86	11,67	11,12	10,94	11,80	10,74
Piwo	6,35	6,64	6,50	6,14	5,91	5,89	5,92	5,90	5,92	5,78	5,79
Wino	1,51	1,39	1,20	1,02	0,90	0,86	0,80	0,74	0,65	0,61	0,60
Samochody osobowe	3,75	2,53	2,08	2,36	3,04	2,84	2,40	2,16	2,15	2,33	2,67
Energia elektryczna	6,96	6,43	6,13	5,37	5,28	4,16	4,17	4,21	3,89	3,99	3,78
Pozostałe wyroby akcyzowe	0,94	0,28	0,18	-0,01	0,01	-0,01	0,00	0,00	0,00	-0,01	-0,01

Źródło: Na podstawie danych tabeli 6.

będącą efektem szybkiego wzrostu gospodarczego, a także wzrostem sprzedaży wyrobów spirytusowych i tytoniowych.

Pomimo wzrostu stawek akcyzy na niektóre grupy wyrobów w 2008 r. nie odnotowano dużego wzrostu dochodów z tego źródła. Było to spowodowane przede wszystkim niższym popytem z uwagi na wysokie ceny paliw, piwa i wina, a także wysokim poziomem zapasów wyrobów tytoniowych zgromadzonych przed podwyżką akcyzy w styczniu 2008 r. oraz zmianą struktury sprzedaży w kierunku niżej opodatkowanego tytoniu do skręcania papierosów [Rada Ministrów 2009, s. 60–62].

W 2009 r., w porównaniu z rokiem poprzednim, dochody z akcyzy wzrosły o 6,8%. Wzrost ten wynikał m.in. z [Rada Ministrów 2010, s. 51]: wysokiej konsumpcji benzyn silnikowych, podwyższenia stawki akcyzy na papierosy, a także zwiększenia sprzedaży olejów opałowych spowodowanej bardzo niskimi temperaturami w grudniu 2009 r. Ponadto w 2009 r. podwyższono stawkę akcyzy na samochody osobowe o pojemności silnika powyżej 2000 cm³, jednak nie przełożyło się to na wzrost dochodów z akcyzy z uwagi na spadek liczby sprowadzanych do Polski pojazdów z taką pojemnością silnika.

W 2010 r. dochody z akcyzy wzrosły o 3,3%, co było spowodowane zwiększeniem sprzedaży poszczególnych grup wyrobów oraz podwyżką stawek na wyroby tytoniowe. W 2010 r. odnotowano również dochody od pozostałych wyrobów akcyzowych (perfumy, karty do gry, kosmetyki) w kwocie 1,7 mln zł. Jednak dotyczyły one zaległości podatkowych z lat ubiegłych wyegzekwowanych w drodze postępowania egzekucyjnego za okres, w którym podlegały one akcyzie albo wynikały z korekt błędnych zapisów [Rada Ministrów 2011, s. 46–48]. Od 1 marca 2009 r. wyroby te nie są już objęte akcyzą.

W 2011 r. nastąpiła kolejna podwyżka stawek akcyzy na wyroby tytoniowe. Wynikała ona z konieczności dostosowania do minimalnego poziomu stawek akcyzy na te wyroby w Unii Europejskiej. Pomimo spadku sprzedaży wyrobów tytoniowych podwyżka wpłynęła na zwiększenie dochodów z tego tytułu [Rada Ministrów 2012, s. 40]. Stawki na pozostałe wyroby nie zmieniły się w 2011 r., a wyższe wpływy z poszczególnych tytułów wynikały głównie ze zwiększonej sprzedaży wyrobów akcyzowych.

W 2012 r. dochody z podatku akcyzowego wzrosły o 4,3%, co było związane przede wszystkim z wysoką dynamiką sprzedaży paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych i piwa [Rada Ministrów 2013, s. 40–42]. Warto przy tym zauważyć, że dochody z podatku akcyzowego od piwa zostały wykonane powyżej prognozowanych w ustawie budżetowej o 3,2%, co było rezultatem wzrostu konsumpcji, na którą wpłynęły: rozgrywane w Polsce Mistrzostwa

Europy w Piłce Nożnej, sprzyjająca pogoda latem oraz korzystny układ dni wolnych od pracy w ciągu roku kalendarzowego.

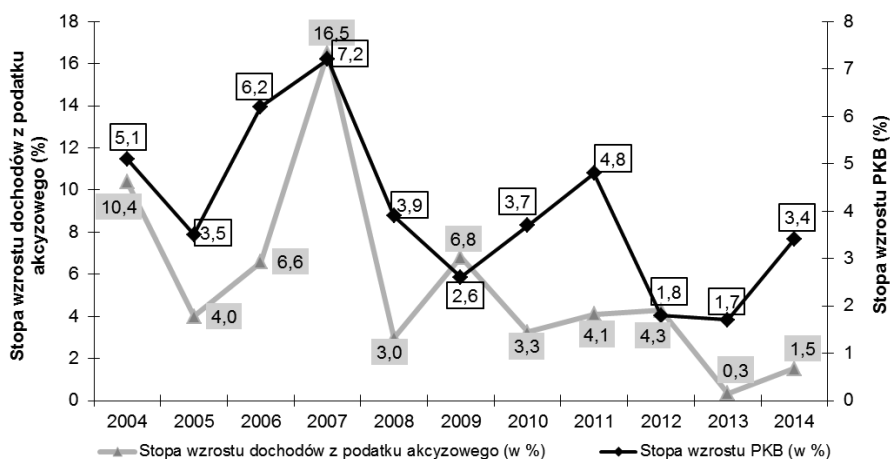
W 2013 r., w porównaniu z rokiem poprzednim, dochody ogółem z podatku akcyzowego wzrosły nieznacznie – o 0,3%. Nieznacznie spadły wówczas dochody z akcyzy od paliw silnikowych, co było wynikiem utrzymującej się spadkowej tendencji konsumpcji benzyn i oleju napędowego w związku ze spowolnieniem gospodarczym. Znaczący wzrost zaobserwowano wówczas w przypadku akcyzy od alkoholu etylowego. Wzrost ten był związany z planowaną na styczeń 2014 r. podwyżką stawki akcyzy od alkoholu etylowego o 15%. Producenci wyrobów alkoholowych dostarczyli na rynek większą ilość produktów pod koniec 2013 r., od których zapłacono akcyzę według niższej stawki, która obowiązywała w 2013 r. [Rada Ministrów 2014, s. 42].

W ostatnim badanym roku dochody z akcyzy wzrosły o 1,5%. W 2014 r. dochody z podatku akcyzowego od paliw silnikowych zwiększyły się o 5,3%, co było wynikiem rosnącego zużycia benzyn i oleju napędowego, a także niższych cen paliw [Rada Ministrów 2015, s. 43]. Znacząco wzrosły wówczas wpływy z akcyzy od samochodów osobowych (o 16,2% w porównaniu z rokiem poprzednim). Wzrosła bowiem sprzedaż nowych samochodów oraz wzrósł przywóz z zagranicy używanych pojazdów. Natomiast w 2014 r., w porównaniu z 2013 r., dochody z akcyzy od wyrobów tytoniowych były niższe o 1,6%, co było wynikiem spadku sprzedaży tych wyrobów spowodowanym rozwijającym się rynkiem papierosów elektronicznych oraz modą na rezygnację z palenia papierosów. Należy jednak zauważyć, że w 2014 r. podwyższono akcyzę na wyroby tytoniowe o 5%. W związku z powyższym można stwierdzić, że zaobserwowany spadek dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych został nieznacznie złagodzony podwyżką akcyzy na papierosy. Ponadto w 2014 r. wpływy z podatku akcyzowego od energii elektrycznej były o 4% niższe w porównaniu z rokiem poprzednim. Wzrosła bowiem wówczas konsumpcja energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii, która jest zwolniona z akcyzy [Ustawa z 6 grudnia 2008, art. 30, ust. 1].

5. Relacja podatku akcyzowego w Polsce do produktu krajowego brutto Polski

Podatek akcyzowy jest jednym z fiskalnych automatycznych stabilizatorów koniunktury. Pomaga on w łagodzeniu wahań koniunkturalnych, a także zmniejsza podatność PKB na wstrząsy [Walczak i Flejterski 2008, s. 408].

Podstawową zaletą ASK jest działanie automatyczne i z reguły natychmiastowe. Mechanizm oddziaływania podatków pośrednich na koniunkturę gospodarczą jest relatywnie prosty. Stanowiąc element cenotwórczy, pobudzają bądź hamują popyt zgłaszany na dany towar. Warto zwrócić uwagę na szczególną właściwość akcyzy, która wraz z ceną netto stanowi podstawę do naliczenia podatku od towarów i usług. Z tego względu jej wpływ na cenę oraz popyt zgłaszany przez gospodarstwa domowe jest większy niż w przypadku innych podmiotów [Walczak i Flejterski 2008, s. 411]. Mechanizm oddziaływania podatków jako ASK wynika głównie z ich konstrukcji oraz techniki poboru. Rola akcyzy jako ASK wynika z jej znaczenia w dochodach budżetu państwa oraz z faktu, że jest to typowy podatek konsumpcyjny.



Stopa wzrostu dochodów z podatku akcyzowego a stopa wzrostu PKB

Źródło: Na podstawie: [Rada Ministrów 2005–2015; Eurostat].

Na rysunku przedstawiono zależności między stopą wzrostu PKB w latach 2004–2014, która wyraża przebieg koniunktury gospodarczej w tym okresie, a stopą wzrostu dochodów budżetowych akcyzy. Krzywe przyrostu wpływów z akcyzy i tempa wzrostu PKB przebiegają bardzo podobnie, co świadczy o wysokiej korelacji między badanymi zmiennymi. W celu określenia zależności między nimi obliczono współczynnik korelacji liniowej Pearsona, który wyniósł 0,75. Oznacza to, że między zmianami wpływów z podatku akcyzowego i stopą wzrostu PKB istnieje istotna zależność dodatnia. Jeżeli

zatem w danym roku stopa wzrostu PKB, w relacji do roku poprzedniego, zwiększyła się, to w większości przypadków dochody z podatku akcyzowego w tymże roku wzrosły w porównaniu z rokiem poprzednim. Warto odnotować, że zależność między zmianami PKB i zmianami dochodów z akcyzy jest silniejsza niż między PKB a podatkiem od towarów i usług (dla których współczynnik korelacji wyniósł 0,61), a także PKB i podatkiem dochodowym od osób prawnych (0,67) oraz PKB i podatkiem dochodowym od osób fizycznych (0,44). Dodatkowo, w celu pogłębienia analizy zależności pomiędzy zmianami PKB a zmianami dochodów z akcyzy, obliczono współczynniki korelacji między stopą wzrostu PKB i zmianami dochodów z podatku akcyzowego od poszczególnych grup wyrobów akcyzowych. Najsilniejszą zależność odnotowano między stopami wzrostu PKB i stopami wzrostu dochodów z akcyzy od paliw silnikowych (współczynnik korelacji 0,73) oraz między stopami wzrostu PKB a stopami wzrostu dochodów z akcyzy od paliw opałowych (0,70). Powyższe zależności potwierdzają wcześniej omówione prawidłowości – w okresach spowolnienia malały wpływy z akcyzy od paliw silnikowych i opałowych, z kolei w okresach ożywienia gospodarczego dochody z akcyzy od paliw rosły.

6. Podatek akcyzowy w państwach Unii Europejskiej

W latach 2004–2013 relacja dochodów z akcyzy do dochodów budżetowych sektora *central government* charakteryzowała się dużym zróżnicowaniem w poszczególnych państwach UE. Analizując dane przedstawione w tabeli 8, można zauważyć, że Polska jest jednym z państw o największym znaczeniu fiskalnym akcyzy. Udział tego podatku w dochodach ogółem budżetu państwa był w badanym okresie stabilny i oscylował wokół 21%. Wysoki udział akcyzy w dochodach tego budżetu odnotowano również w Bułgarii oraz w Grecji i na Łotwie, jednak w państwach tych udział akcyzy charakteryzował się dużą zmiennością. Z kolei podatek akcyzowy miał niewielkie znaczenie fiskalne w Luksemburgu (zaledwie 1% dochodów budżetowych), a także w Irlandii, Holandii, Belgii i Szwecji. W 2013 r., w porównaniu z 2004 r., w największym stopniu wzrósł udział akcyzy w dochodach budżetu państwa w Bułgarii (wzrost o 13,5 p.p.) oraz Słowenii (o 8,1 p.p.) i Estonii (o 6,1 p.p.). Polska, podobnie jak 11 innych państw, odnotowała spadek udziału dochodów z akcyzy w dochodach budżetu państwa.

Tabela 8. Dochody z podatku akcyzowego jako % dochodów budżetowych sektora *central government* według państw Unii Europejskiej w latach 2004–2013

Państwo	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Unia Europejska 28 państw	13,7	13,0	12,1	11,5	11,6	13,6	13,7	13,3	13,2	12,9
Austria	14,3	14,3	13,4	12,6	12,1	13,3	13,4	13,1	12,6	12,2
Belgia	9,6	9,4	8,7	8,6	8,4	9,4	9,3	8,7	8,3	8,0
Bułgaria	18,1	18,0	18,0	24,5	26,9	36,3	33,7	35,1	32,6	31,6
Chorwacja	21,2	19,6	19,2	16,9	16,7	17,6	20,2	20,3	20,0	21,4
Cypr	21,0	19,0	16,1	12,8	12,7	15,2	16,0	18,8	20,3	22,0
Czechy	12,3	13,1	13,6	14,3	13,0	15,6	15,5	16,2	16,3	16,6
Dania	14,8	12,5	11,4	11,4	10,9	13,0	13,2	13,2	13,7	13,4
Estonia	16,5	17,7	15,7	15,7	15,7	22,9	20,6	21,3	21,3	22,6
Finlandia	15,5	14,7	13,9	12,2	12,1	14,5	15,5	16,1	16,5	16,2
Francja	10,7	10,1	10,2	9,8	9,7	11,2	11,2	10,8	10,5	10,5
Grecja	19,4	18,4	17,3	17,5	17,7	25,2	31,4	39,1	27,4	23,3
Hiszpania	12,0	10,9	9,8	9,4	11,8	15,8	15,3	15,9	15,8	16,9
Holandia	6,3	5,9	5,4	4,5	4,1	4,6	4,5	5,1	4,7	4,4
Irlandia	5,2	4,5	3,6	3,6	4,4	6,1	6,7	5,0	4,7	4,3
Litwa	15,1	15,5	14,6	15,0	16,8	27,5	24,7	22,5	20,6	19,9
Luksemburg	1,2	1,2	0,7	0,7	0,8	1,0	0,9	1,0	1,0	0,9
Łotwa	18,0	20,7	17,5	14,3	19,0	34,6	31,6	23,1	21,0	20,5
Malta	17,8	19,3	18,7	19,4	18,4	17,5	17,9	17,9	17,6	16,0
Niemcy	14,6	14,1	12,7	11,1	10,6	11,7	11,0	9,6	8,8	8,4
Polska	24,3	22,0	21,3	20,7	19,9	19,7	22,2	20,9	21,0	21,7
Portugalia	17,3	16,3	15,3	13,7	14,3	18,8	16,4	15,9	18,1	14,6
Rumunia	19,8	17,9	15,7	16,6	16,1	25,1	23,6	22,0	21,6	20,5
Słowacja	18,4	21,9	18,0	22,8	16,8	20,9	24,0	20,1	21,1	18,6
Słowenia	16,5	16,6	16,3	15,8	16,4	23,1	23,7	23,5	24,3	24,6
Szwecja	10,8	10,2	9,6	9,0	9,1	10,1	9,5	8,9	9,1	8,8
Węgry	19,0	19,7	21,1	18,8	18,1	20,2	19,7	20,6	20,1	19,1
Wielka Brytania	18,8	17,5	15,9	16,3	16,7	21,8	22,7	21,5	22,4	20,4
Włochy	13,5	13,6	12,3	11,1	10,9	13,2	12,9	14,9	16,3	17,0

Źródło: Na podstawie: [Eurostat].

Podsumowując, podatek akcyzowy ma większe znaczenie w dochodach budżetowych państw Europy Środkowej i Wschodniej niż Europy Zachodniej.

Zakończenie

W artykule określono znaczenie fiskalne akcyzy w Polsce i pozostałych państwach UE. Podatek akcyzowy jest stabilnym źródłem dochodów, stanowiącym rokrocznie około 21% dochodów ogółem budżetu państwa. W porównaniu z państwami UE znaczenie fiskalne akcyzy w Polsce jest duże. Średnio w UE wpływy z akcyzy stanowią około 13% dochodów budżetowych, a tylko w trzech państwach udział ten jest wyższy niż w Polsce.

Podatek akcyzowy jako automatyczny stabilizator koniunktury jest istotnie dodatnio skorelowany ze stopą wzrostu PKB. W okresach spowolnienia gospodarczego można zaobserwować malejące wpływy z akcyzy od takich grup wyrobów, jak paliwa silnikowe i opałowe, natomiast w okresach ożywienia dochody z akcyzy od paliw się zwiększają.

Problematyka znaczenia fiskalnego podatków konsumpcyjnych, w tym zwłaszcza podatku akcyzowego, wydaje się niezwykle intrygująca i ważna we współczesnej nauce o finansach. Przeprowadzone badanie, a także uzyskane wyniki mogą stanowić asumpt do podjęcia bardziej pogłębionych oraz rozszerzonych badań w tym kierunku.

Bibliografia

- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, Dz.Urz. UE L9, 14.01.2009.
- Eurostat, 2014, *Taxation Trends in the European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Eurostat, Main national accounts tax aggregates, <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do> [dostęp: 10.08.2015].
- Główny Urząd Statystyczny, 2015, *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, <http://www.stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne> [dostęp: 02.08.2015].
- Gomułowicz, A., Małecki, J., 2013, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Juja, T., 2008, *Wydajność fiskalna podatku od towarów i usług w latach 2001–2007*, w: Głuchowski, J. (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Lasiński-Sulecki, K. (red.), 2014, *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Litwińczuk, H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.

- Mastalski, R., 2014, *Prawo podatkowe*, C.H. BECK, Warszawa.
- Parulski, S., 2005, *Akcyza. Komentarz*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Rada Ministrów, 2005–2015, *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa*, Warszawa.
- Tipke, K., Lang, J., 1991, *Steuerrecht*, Ottoschmidt Verlagsgruppe, Köln.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2009, nr 3, poz. 11.
- Walczak, B., Flejterski, S., 2008, *Podatki pośrednie jako automatyczne stabilizatory koniunktury*, w: Głuchowski, J. (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.