

## Aspekty fiskalne zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia

Edyta Sygut\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest identyfikacja elementów konstrukcji i zasad poboru podatku akcyzowego istotnych ze względu na wydajność fiskalną.

*Metodologia badania* – Wykorzystano analizę regulacji prawnych (z punktu widzenia ekonomicznego), studia literaturowe (stan prawny na 30 kwietnia 2016 r.) oraz analizę danych empirycznych.

*Wynik* – Ocena wpływu na efekt fiskalny określonych elementów konstrukcji podatku akcyzowego oraz zasad jego poboru.

*Oryginalność/wartość* – Zidentyfikowanie relacji pomiędzy realizacją zasady jednokrotności i zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia w podatku akcyzowym a wydajnością fiskalną podatku akcyzowego w świetle zarówno regulacji unijnych, jak i krajowych.

**Słowa kluczowe:** podatek akcyzowy, wydajność fiskalna, dochody budżetu państwa

### Wprowadzenie

Podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim, czyli jest nakładany na wytwórcę lub sprzedawcę, a następnie jest przerzucony przez nich na konsumenta. Akcyza stanowi integralną część ceny wyrobu akcyzowego, co oznacza, że konieczność doliczenia podatku akcyzowego powoduje podwyższenie ceny sprzedawanego dobra. Wpływ akcyzy na cenę, która jest podstawowym narzędziem konkurencji między podmiotami oferującymi dobra, ma szczególne znaczenie na rynku międzynarodowym. Dlatego w latach dziewięćdziesiątych XX wieku podatek akcyzowy w UE został objęty procesem harmonizacji. Konieczność harmonizacji podyktowana była przede wszystkim różnicami w państwach członkowskich w zakresie struktury przedmiotu opodatkowania, wysokości stawek podatkowych oraz zasad obrotu poszczególnymi towarami (np. w zakresie oznaczania znakami akcyzy). Prawo wspólnotowe ma również zasadniczy wpływ na normatywną konstrukcję polskiego podatku akcyzowego.

Celem artykułu jest identyfikacja elementów konstrukcji i zasad poboru podatku akcyzowego istotnych ze względu na wydajność fiskalną. Wykorzystano analizę regulacji prawnych (z punktu widzenia ekonomicznego), studia literaturowe oraz analizę dochodów budżetowych z podatku akcyzowego w Polsce w latach 2004–2014.

\* mgr Edyta Sygut, Katedra Finansów Publicznych, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, e-mail: edyta.sygut@ue.katowice.pl.

## 1. Zasady poboru akcyzy

Podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, co oznacza, że dany wyrób objęty akcyzą powinien być opodatkowany tylko jeden raz (Matarewicz, 2014, s. 35). Podatek ten powinien być pobierany na pierwszym szczeblu (fazie) obrotu, a każda kolejna transakcja, której przedmiotem są wyroby akcyzowe, nie powinna podlegać opodatkowaniu, a podmiot dokonujący danej transakcji nie powinien być traktowany jako podatnik akcyzy (Kałka, Ksieniewicz, 2013, s. 33). Harmonizacja podatku akcyzowego ma zapewnić jego neutralność, jeśli chodzi o jego oddziaływanie na decyzje uczestników rynku co do wyboru między produktami krajowymi a pochodzącymi z innych krajów, ograniczając tym samym bariery rozwoju handlu na jednolitym rynku europejskim. Działania te uzasadnione są także potrzebą zagwarantowania bezpiecznego poziomu dochodów budżetom krajowym państw członkowskich (Pomorska, Szolno-Koguc, Wójtowicz, 2003, s. 32). Akcyza jest bowiem bardzo efektywnym podatkiem oraz skutecznym narzędziem polityki rozwoju gospodarczego (Cnossen, 2005). Mając na uwadze jedną z podstawowych cech podatku akcyzowego, czyli jego jednokrotny charakter, przy tworzeniu systemu mającego zapewnić neutralność podatkową w obrębie wspólnego rynku pojawia się istotny problem związany z określeniem miejsca opodatkowania wyrobów akcyzowych. Decyzja ta sprowadza się do dokonania wyboru między zasadą opodatkowania w kraju pochodzenia towaru (*country of origin principle*) lub zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia (*country of destination principle*) (por. tab. 1).

Możliwość zachowania suwerenności narodowej w sferze podatkowej przy jednoczesnym zachowaniu neutralności podatków niezbędne dla niezakłóconego handlu wewnątrzspółnotowego stanowi uzasadnienie dla wyboru przez poszczególne kraje zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia już na samym początku procesu integracji gospodarczej (Oręziak, 2005, s. 208).

Obecnie w państwach członkowskich UE zasada jednofazowości i zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia wynikają z przepisów prawa wspólnotowego, bowiem zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE podatek akcyzowy staje się wymagalny w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji, skutkiem czego naliczenie i zapłata podatku akcyzowego następuje w momencie zawieszenia poboru akcyzy, a także powoduje, że w kolejnych fazach obrotu wyrób akcyzowy co do zasady nie podlega opodatkowaniu oraz systemowi kontroli i nadzoru służb fiskalnych (Flis, 2014, s. 33). Podkreślenia wymaga fakt, że w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia lub importu transakcja powinna być opodatkowana w kraju ostatecznego nabywcy danego wyrobu akcyzowego (Matarewicz, 2014, s. 65). Wyżej powołany przepis dyrektywy określa ponadto właściwą dla danej czynności jurysdykcję podatkową, wskazując, że dla opodatkowania wyrobów akcyzowych podatkiem akcyzowym właściwa jest jurysdykcja państwa dopuszczenia do konsumpcji (Lasiński-Sulecki, 2014, s. 78). Istotne jest także wskazanie, że dochody z podatku akcyzowego w takim przypadku stanowią dochód budżetu państwa, w którym wyrób został nabyty przez finalnego nabywcę.

**Tabela 1**

Zasada opodatkowania w kraju pochodzenia a zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia

Zasada	Zasada opodatkowania w kraju pochodzenia	Zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia
Charakterystyka		
Mechanizm	Podatek nakładany i pobierany jest na zasadach obowiązujących w kraju eksportera towarów.	Podatek nakładany jest na towary importowane i pobierany w kraju, gdzie następuje finalna konsumpcja towaru.
Określenie beneficjenta	Dochody z podatku przekazywane są do budżetu eksportera danego dobra.	Dochody z podatku przekazywane są do budżetu importera danego dobra.
Konsekwencje:	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ryzyko, że kluczowy wpływ na strumienie handlu mają różnice w wysokości stawek podatkowych, a nie w kosztach wytworzenia danego wyrobu;</li> <li>– tendencja do kupowania towarów w krajach, które mają najniższe obciążenia podatkowe;</li> <li>– o konkurencyjności towarów na rynku międzynarodowym decyduje wysokość podatku;</li> <li>– dążenie do zmniejszania różnic w wysokości stawek podatkowych stosowanych przez poszczególne kraje.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zwolnienie z podatku towarów eksportowanych;</li> <li>– czynnik podatkowy co do zasady nie ma znaczenia przy podejmowaniu decyzji o wyborze między towarami krajowymi a zagranicznymi;</li> <li>– ryzyko, że towary importowane obciążone są wyższym podatkiem niż podobne towary krajowe;</li> <li>– towary krajowe mają lepszą pozycję konkurencyjną niż towary pochodzące z importu;</li> <li>– warunkiem harmonijnego rozwoju handlu międzynarodowego jest brak ukrytych subsydiów państwowych, czyli większych zwrotów podatków (którymi obciążone są surowce i komponenty niezbędne do wytworzenia produktu eksportowego), niż wynika to z rzeczywistego poziomu obciążenia podatkowego;</li> <li>– brak presji na zbliżanie stawek podatkowych przez kraje uczestniczące w wymianie międzynarodowej.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Oręziak (2005), s. 206–209.

## 2. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym

Podatek akcyzowy jest selektywnym podatkiem od sprzedaży lub wykorzystania określonych towarów (Hines, 2007, s. 1). Obejmuje zamknięty katalog wyrobów. Towary objęte akcyzą w Polsce można zasadniczo podzielić na 5 grup: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe i susz tytoniowy oraz samochody osobowe. Ustawodawca w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (dalej: u.p.a.) wprowadził definicję wyrobów akcyzowych, która nie obejmuje samochodów osobowych. Warto jednak podkreślić, że samochody osobowe nie są wyrobami akcyzowymi, a mimo to podlegają akcyzie w Polsce na szczególnych zasadach (Matarewicz, 2014, s. 565).

Z uwagi na jednofazowy charakter opodatkowania przedmiot akcyzy należy rozpatrywać z punktu widzenia zarówno statusu towaru, czyli czy jest to wyrób objęty akcyzą, jak i faz obrotu (Sowa, 2013, s. 74). Zdarzenia prawne związane z wyrobami objętymi akcyzą

opodatkowane są jedynie wówczas, gdy występują w określonej fazie wewnątrz krajowego obrotu towarowego lub wymiany w handlu zagranicznym (Gorgol, 2005, s. 279).

Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym w Polsce zgodnie z art. 8 obejmuje 6 zasadniczych zjawisk, które z reguły polegają na dokonaniu czynności związanych z wyrobami energetycznymi, napojami alkoholowymi lub wyrobami tytoniowymi.

Ustawodawca wskazał inny katalog czynności opodatkowanych (art. 9–9c u.p.a.) w stosunku do pozostałych wyrobów akcyzowych, czyli energii elektrycznej, wyrobów węglowych i wyrobów gazowych oraz suszu tytoniowego, uwzględniający brak zastosowania do tych wyrobów podstawowych instytucji systemu podatku akcyzowego (np. składów podatkowych czy procedury zawieszenia poboru akcyzy). Natomiast w art. 100 u.p.a. ustawodawca wskazuje zakres czynności opodatkowanych w odniesieniu do samochodów osobowych. Podsumowując wyżej wskazane rozwiązania, należy stwierdzić, że zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa unijnego obowiązek podatkowy w stosunku do wyrobów akcyzowych może powstać w wyniku 3 zdarzeń: produkcji, nabycia wewnątrzspółnotowego lub importu (Parulski, 2016, s. 145).

Podstawową czynnością podlegającą opodatkowaniu akcyzą jest produkcja wyrobów akcyzowych. Specyfika poszczególnych wyrobów akcyzowych uniemożliwia przedstawienie jednej definicji „produkcji wyrobów akcyzowych” (Parulski, 2016, s. 148). Ustawodawca definiuje, jakie czynności należy uznać za produkcję, w poszczególnych przepisach określających podstawę opodatkowania i stawki dla konkretnego wyrobu akcyzowego.

Kolejną z czynności opodatkowanych akcyzą związaną z wprowadzaniem na rynek krajowy wyrobów akcyzowych jest nabycie wewnątrzspółnotowe towarów. Za nabycie wewnątrzspółnotowe towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 u.p.a. uznaje się przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. W konsekwencji każde przemieszczenie wyrobów akcyzowych z jednego państwa członkowskiego do Polski przez podatnika w ramach prowadzonej działalności będzie stanowić czynności opodatkowaną podatkiem akcyzowym (z wyłączeniem przemieszczania do składu podatkowego).

Przedmiot opodatkowania akcyzą stanowi także import. Definicja importu zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 7 odwołuje się do czynności faktycznej, jaką jest przywóz wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju (Matarewicz, 2014, s. 64).

### **3. Analiza struktury dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego**

Dochody z akcyzy w Polsce w latach 2004–2013 wykazują relatywnie stały i niezmienny udział w dochodach budżetowych, wahający się około 20% (Sygut, 2015, s. 335). Świadczy to o wysokiej wydajności fiskalnej tego podatku. Stąd też podatek akcyzowy uznać należy za bardzo istotne źródło dochodów państwa. Warto jednak podkreślić, że wydajność fiskalna podatku akcyzowego uzależniona jest nie tylko od wykonywania czynności lub w wyniku zaistnienia stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu występujących na terytorium kraju, lecz zależy również od

liczby i rozmiarów czynności, w wyniku których wprowadzane są na rynek krajowy wyroby akcyzowe. Do tych czynności zaliczamy nabycie wewnątrzspółnotowe oraz import.

W celu ustalenia struktury dochodów budżetowych w zależności od zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego dokonano analizy dochodów budżetowych. Analizą objęto dochody z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 z uwzględnieniem czynności krajowych, nabycia wewnątrzspółnotowego oraz importu. Ponadto w latach 2012–2014 analizę rozszerzono o poszczególne grupy wyrobów akcyzowych. Przyjęcie roku 2004 jako początku analizowanego okresu jest uzasadnione uchwaleniem 23 stycznia 2004 roku ustawy o podatku akcyzowym, która wprowadzała odrębny podatek akcyzowy. Natomiast rok 2014, kończący analizowany okres, to rok, dla którego dane są ostatnimi z dostępnych<sup>1</sup>.

W latach 2004–2014 wielkość dochodów budżetowych z podatku akcyzowego charakteryzowała stała tendencja wzrostowa. Dochody z akcyzy wzrosły o 62%, to jest z 37 964 mln zł w 2004 roku do 61 579 mln zł w 2014 roku (por. tab. 2).

**Tabela 2**

Wielkość i dynamika [rok poprzedni = 100] dochodów z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 z uwzględnieniem dochodów z transakcji: krajowych, wewnątrzspółnotowego nabycia i importu

Wyszczególnienie	Podatek akcyzowy ogółem	w tym:					
		kraj		nabycie wewnątrz-współnotowe		import	
		[mln zł]	dynamika	[mln zł]	dynamika	[mln zł]	dynamika
2004	37 964,0	26 311,6	100	8 796,0	100	2856,4	100
2005	39 479,1	35 793,6	104	1944,3	21	1741,2	59
2006	42 078,0	38 723,0	107	1525,5	73	1829,5	98
2007	49 025,5	45 580,3	117	1883,2	106	1 562,0	74
2008	50 490,1	47 130,3	103	2165,9	113	1193,9	75
2009	53 926,9	51 004,9	107	1933,5	84	988,5	75
2010	55 684,5	52 809,8	103	2068,5	103	806,2	78
2011	57 963,7	54 930,6	104	2211,3	103	821,8	100
2012	60 449,9	56 464,2	104	3306,6	145	679,1	79
2013	60 653,1	55 718,2	100	4539,0	136	395,9	64
2014	61 570,4	55 196,0	102	5997,5	129	376,9	86

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

Największy – 17-procentowy – wzrost dochodów w relacji do roku poprzedniego zaobserwowano w 2007 roku (przy 5-procentowym średniorocznym tempie zmian). W analizowanym

<sup>1</sup> Dane dotyczące dochodów z podatku akcyzowego uzyskanych w okresie 12 miesięcy 2015 r. będą dostępne dopiero w maju 2016 r., gdyż zgodnie z § 30 ust. 2 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z 16.01.2014 w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 119) sprawozdania roczne mogą być korygowane do 30 kwietnia roku następującego po roku budżetowym.

okresie dominujący udział w strukturze dochodów ogółem z tytułu podatku akcyzowego miały dochody z obrotu krajowego, a ich udział kształtował się na poziomie około 90% (z wyłączeniem 2004 r., gdy udział wynosił 70%). Ponadto dochody te charakteryzowała stała tendencja wzrostowa. Wzrost był równomierny, a jego średnioroczne tempo wynosiło 5% (por. tab. 2).

Zdecydowanie mniejszy udział stanowiły dochody wynikające z nabycia wewnątrzspółnotowego i importu. Średni udział dochodów z podatku akcyzowego spowodowany nabyciem wewnątrzspółnotowym w 2004 roku wynosił 23%, jednak od 2005 roku zaobserwowano znaczne osłabienie tego źródła dochodów, bowiem w latach 2005–2014 udział tych dochodów w dochodach z podatku akcyzowego ogółem wynosił około 7%. Za istotny uznać należy również fakt, że w latach 2012–2014 zaobserwowano znaczący wzrost dochodów z akcyzy w relacji do roku poprzedniego, kształtujący się na poziomie odpowiednio 45%, 36% i 29%, oraz ich udziału w strukturze dochodów ogółem wynoszący odpowiednio 5,5%, 7,5% i 9,7%.

Najmniejszy udział w strukturze dochodów z podatku akcyzowego ogółem stanowiły dochody wynikające z transakcji importu. Warto zaznaczyć, że dochody budżetowe z akcyzy związane z importem wyrobów akcyzowych na rynek krajowy w analizowanym okresie charakteryzowała stała tendencja spadkowa. Udział tych dochodów w 2004 roku wynosił 7,5%, natomiast w 2014 roku zaledwie 0,6% (por. tab. 3).

**Tabela 3**

Struktura dochodów z podatku akcyzowego w latach 2004–2014

Rok	Podatek akcyzowy ogółem [mln zł]	w tym:		
		kraj [%]	nabycie wewnątrzspółnotowe [%]	import [%]
2004	37 964,0	69,3	23,2	7,5
2005	39 479,1	90,7	4,9	4,4
2006	42 078,0	92,0	3,6	4,3
2007	49 025,5	93,0	3,8	3,2
2008	50 490,1	93,3	4,3	2,4
2009	53 926,9	94,6	3,6	1,8
2010	55 684,5	94,8	3,7	1,4
2011	57 963,7	94,8	3,8	1,4
2012	60 449,9	93,4	5,5	1,1
2013	60 653,1	91,9	7,5	0,7
2014	61 570,4	89,6	9,7	0,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

Uwzględniając zasadę poboru akcyzy w kraju przeznaczenia, interesujące jest także, w jaki sposób wymiana międzynarodowa w zakresie konkretnych grup wyrobów objętych akcyzą wpływa na wysokość dochodów budżetowych w kraju ostatecznego nabywcy (por. tab. 4).

Tabela 4

Struktura dochodów z podatku akcyzowego w poszczególnych grupach wyrobów objętych akcyzą w latach 2012–2014

Wyszczególnienie	2012			2013			2014					
	ogółem [mln]	kraj [%]	NW [%]	import [%]	ogółem [mln]	kraj [%]	NW [%]	import [%]	ogółem [mln]	kraj [%]	NW [%]	import [%]
Podatek akcyzowy ogółem	60 449,9	93,4	5,5	1,1	60 653,1	91,9	7,5	0,7	61 570,4	89,6	9,7	0,6
Wyroby energetyczne	27 485,7	92,2	6,3	1,5	27 383,7	89,3	10,1	0,6	28 964,8	86,0	13,6	0,4
paliwa silnikowe	26 126,9	92,1	6,6	1,3	26 021,9	89,1	10,6	0,3	27 457,6	85,7	14,1	0,2
paliwa opałowe	271,6	102,5	-2,9	0,5	261,6	94,1	5,3	0,6	266,9	83,7	15,8	0,5
wyroby węglowe	81,8	99,1	0,2	0,6	82,2	99,9	0,1	0,0	66,4	100,0	0,1	-0,1
gaz do napędu silników spalinowych	1005,4	90,9	0,1	9,1	1013,8	91,8	0,3	7,9	1031,0	91,4	1,3	7,3
gaz (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych)					4,2*	100,0			142,9	99,9		0,1
Energia elektryczna	2349,0	100,0	0,0		2421,6	100,0	0,0		2324,6	100,0	0,0	0,0
Napoje alkoholowe	10 583,7	96,4	2,5	1,1	11 035,9	96,0	3,0	1,0	10 551,1	95,6	3,5	0,9
alkohol etylowy	6612,4	97,0	1,8	1,2	7158,8	96,5	2,4	1,1	6614,1	95,9	3,2	0,9
wino, pozostałe napoje fermentowane i wyroby pośrednie	391,8	63,1	28,8	8,1	372,7	59,7	31,8	8,5	371,1	60,7	30,3	9,1
piwo	3579,5	99,0	1,0	0,1	3504,4	98,8	1,2	0,0	3565,9	98,7	1,2	0,1
Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	18 578,7	99,3	0,4	0,3	18 420,2	99,4	0,3	0,3	18 196,0	98,7	0,4	0,9
wyroby tytoniowe	18 578,7	99,3	0,4	0,3	18 205,6	99,6	0,2	0,1	17 922,7	99,5	0,4	0,1
susz tytoniowy**					214,6	79,5	0,8	19,7	273,3	45,4	0,8	53,8
Samochody osobowe	1301,0	3,4	89,5	7,1	1413,3	3,4	89,7	6,9	1642,3	-1,4	94,0	7,4

\* Opodatkowanie z gazu ziemnego przeznaczzonego do celów opałowych obowiązuje od 1 listopada 2013 roku. Dane dotyczą grudnia 2013 roku.

\*\* W tys. zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).



Wśród poszczególnych grup wyrobów objętych akcyzą na szczególną uwagę zasługuje grupa „samochody osobowe”, bowiem jedynie w tej grupie wyrobów dochody spowodowane wprowadzaniem samochodów osobowych na rynek krajowy w wyniku transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia i importu stanowią największe źródło dochodów. Wynika to ze specyfiki opodatkowania samochodów osobowych. Warto zaznaczyć, że dominujący udział w strukturze mają dochody wynikające z wewnątrzspółnotowego nabycia samochodów osobowych. Ich udział w dochodach z opodatkowania samochodów osobowych w latach 2012–2014 wyniósł odpowiednio 89,5%, 89,7% i 94%. Dochody z transakcji importu samochodów osobowych stanowiły w badanym okresie około 7%. Natomiast dochody z krajowego obrotu samochodami osobowymi w 2012 i 2013 roku to 3,4% dochodów w tej grupie wyrobów, a w 2014 roku wykazywały już wartość ujemną, czyli 23,7 mln zł, wynikającą z konieczności dokonania zwrotu podatku akcyzowego.

W pozostałych grupach wyrobów akcyzowych największy udział w strukturze dochodów mają dochody wynikające z obrotu krajowego wyrobami akcyzowymi, a ich średni udział w latach 2012–2014 wyniósł 96%. Warto zaznaczyć, że dochody z opodatkowania akcyzą energii elektrycznej niemal w 100% mają związek z czynnościami krajowymi, bowiem dochody z opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia energii elektrycznej mają marginalne znaczenie w strukturze dochodów. Natomiast w grupie „napoje alkoholowe” bardzo istotny wpływ na strukturę dochodów ma opodatkowanie takich wyrobów, jak wino, pozostałe napoje fermentowane i wyroby pośrednie, w kraju ostatecznego nabywcy w wyniku transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia i importu. Udział dochodów z opodatkowania akcyzą transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich w 2014 roku wyniósł aż 30,3%, a dochody z importu aż 9,1%.

Również w grupie wyrobów energetycznych zaobserwowano wpływ zastosowania zasady opodatkowania wyrobów w kraju przeznaczenia na wysokość dochodów budżetowych oraz strukturę dochodów z objęcia akcyzą konkretnych wyrobów. Na uwagę zasługują dochody z opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych i paliw opałowych, które w latach objętych analizą charakteryzowała stała tendencja wzrostowa, a w 2014 roku ich udział wyniósł odpowiednio 14,1% i 15,8%.

Negatywny wpływ zastosowania zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia na wydajność podatku akcyzowego wynika z konieczności dokonywania zwrotu akcyzy w sytuacji, gdy od wyrobów akcyzowych na terytorium RP została zapłacona akcyza, a następnie zostały one przemieszczone na terytorium innego kraju.

## Uwagi końcowe

Stabilność podatku akcyzowego jako źródła dochodów budżetowych wynika z wliczenia tego obciążenia w ceny towarów oraz łatwości jego ściągania, bowiem podatek akcyzowy jest pobierany w pierwszej fazie obrotu. Wymaga to jednak dokonania wyboru między zasadą opodatkowania w kraju pochodzenia towaru a zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia.



Wybór i zastosowanie jednej z zasad ma istotny wpływ zwłaszcza na obrót międzynarodowy wyrobów akcyzowych, ponieważ oddziałuje na wysokość ceny, po której oferowane jest dobro. Konsekwencją harmonizacji podatku akcyzowego oraz wyboru zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia jest uniknięcie sytuacji, że towary sprowadzane z krajów o niższych podatkach są z tego powodu bardziej konkurencyjne od towarów krajowych, w przypadku gdyby te ostatnie były obciążone większym podatkiem.

Zastosowanie zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia wpływa na zakres przedmiotowy podatku akcyzowego oraz jego wydajność fiskalną. Na podstawie przeprowadzonej analizy dochodów budżetowych z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 stwierdzono, że najwydajniejszym fiskalnie źródłem dochodów z podatku akcyzowego jest opodatkowanie czynności, które mają związek z krajowym obrotem wyrobami objętymi akcyzą. Jednak w latach 2012–2014 zaobserwowano istotny wzrost dochodów z transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia. Z kolei coraz mniejsze znaczenie w strukturze dochodów budżetowych z podatku akcyzowego ogółem mają dochody wynikające z importu wyrobów akcyzowych.

## Literatura

- Cnossen, S. (2005). *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Drivin.* Oxford: Oxford University Press.
- Dolata, S. (2013). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym.* Warszawa: Wolters Kluwer.
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG. Dz.Urz. UE L 9.
- Flis, K. (2014). Zasada jednofazowości opodatkowania akcyzą w świetle obowiązującej ustawy akcyzowej, a także poprzedzającej ją ustawy z 2004 r. W: P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian* (s. 33–54). Warszawa: LEX a Wolters Kluwer business.
- Gorgol, A. (2005). Podatek akcyzowy. W: W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa* (s. 270–286). Bydgoszcz–Lublin: Branta.
- Hines, J.R. Jr. (2007). *Excise Taxes.* University of Michigan and National Bureau of Economic Research, Michigan.
- Kałka, M., Ksieniewicz, U. (2013). *Podatek akcyzowy. Leksykon 2013.* Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Lasiński-Sulecki, K. (red.). (2014). *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz.* Warszawa: Wolters Kluwer.
- Matarewicz, J. (2014). *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz.* Warszawa: LexisNexis.
- Oreżniak, L. (2005). *Finanse Unii Europejskiej.* Warszawa: PWN.
- Parulski S., (2016), *Akcyza. Komentarz,* Warszawa: Wolters Kluwer.
- Pomorska, A., Szolno-Koguc, J., Wójtowicz, K. (2003). *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej.* Lublin: Wyd. UMCS.
- Sowa, B. (2014). Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej. *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, 1* (37), 454–477.
- Sygut, E. (2015). Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego. W: J. Sokółowski, M. Sosnowski (red.), *Finanse publiczne* (s. 331–340). Wrocław: Wyd. UE we Wrocławiu.
- Ustawa z 8.01.1993 o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Dz.U. 1993, nr 11, poz. 50.
- Ustawa z 23.01.2004 o podatku akcyzowym. Dz.U. 2004, nr 29, poz. 257, z późn. zm.
- Ustawa z 6.12.2008 o podatku akcyzowym. Dz.U. 2014, poz. 752, z późn. zm.

### FISCAL ASPECTS OF THE PRINCIPLE OF EXCISE DUTY COLLECTION IN THE COUNTRY OF DESTINATION

**Abstract:** *Purpose* – The objective of this paper is to identify the elements of structure and the principles of collection of excise duty that are vital in terms of fiscal efficiency.

*Design/methodology/approach* – Legal regulations analysis (economical), literature research (legal status as at April 30<sup>th</sup>, 2016) and empirical data analysis.

*Findings* – Assessment of the influence of particular elements of the excise duty's structure and the principles of collection, on fiscal effect.

*Originality/value* – Identification of the relationship between single taxation principle and the country of destination taxation principle in the excise duty, and the excise duty's fiscal efficiency, with reference to European and local regulations.

**Keywords:** excise duty, fiscal efficiency, government budget revenue

#### Cytowanie

Sygut, E. (2016). Aspekty fiskalne zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 55–64. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-05.