

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 403

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Magdalena Kot

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-535-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Arkadiusz Bernal: Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions	11
Szymon Bryndziak: Family allowance in personal income tax, in the context of tax expenditures.....	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: KRUS w budżecie rolnym Polski w długim okresie.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanizmy przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT	42
Jarosław Dziuba: Fiskalne skutki kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu.....	54
Malgorzata M. Hybka: Discretionary tax liability reliefs in Germany and Poland	66
Agata Jakubowska: Zaufanie podstawą współpracy banku i samorządu lokalnego.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: Rola rady fiskalnej w utrzymaniu dyscypliny finansów publicznych. Wnioski dla Polski	87
Krystyna Kietlińska: Rola 1% w zasilaniu organizacji pożytku publicznego (OPP)	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Czynniki wpływające na wynagrodzenia zarządów banków spółdzielczych w województwie małopolskim w okresie pokryzysowym	112
Marta Kluzek: Preferencyjne opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – możliwość czy konieczność?	122
Anna Leszczyłowska: Obciążenia spółek kapitałowych podatkiem dochodowym w koncepcji <i>allowance for corporate equity</i> (ACE).....	132
Robert Lisowski: Stopy zwrotu otwartych funduszy emerytalnych po reformie.....	141
Malgorzata Mazurek-Chwiejczak: Kierunki ewolucji modeli opodatkowania konsumpcji w państwach OECD	153
Ewelina Młodzik: Źródła i rodzaje ryzyka w sektorze finansów publicznych	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Zarządzanie sektorem publicznym a preferencje publiczne	172
Błażej Pilarczyk: Podatkowa grupa kapitałowa w sektorze elektroenergetycznym w Polsce	183

Elwira Pindyk: Wpływ planu zagospodarowania na dochody gminy z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych	192
Piotr Podsiadło: Zagadnienie pomocy publicznej z perspektywy traktatowej przesłanki jej wpływu na konkurencję i wymianę handlową na rynku wewnętrznym	206
Ireneusz Pszczółka: Wybrane aspekty funkcjonowania państwowych funduszy majątkowych	217
Piotr Ptak: Arithmetic of sovereign debt crisis in Europe and challenges ahead	227
Halina Rechul: Cele i zarządzanie ryzykiem jako elementy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych	238
Magdalena Rękas: Wpływ zmian konstrukcji ulgi na dzieci na dochody do dyspozycji rodzin w Polsce	248
Mateusz Rolski: Banki spółdzielcze w Polsce – własność prywatna w służbie społeczności lokalnej czy przedsiębiorstwa nastawione na zysk?.....	265
Jacek Sierak: Selected problems of finances of municipalities in the 25 th year of self-government in Poland.....	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organizacja i finansowanie programów z zakresu profilaktyki raka szyjki macicy skierowanych do kobiet w województwie śląskim.....	289
Jerzy Sokolowski: Opodatkowanie osób fizycznych w Polsce podatkiem dochodowym w latach 2009-2013	298
Michał Sosnowski: Redistributive function of fiscal policy and the income inequalities among the society.....	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: Kierunek zmian w płatnościach bezpośrednich dla rolnictwa państw członkowskich Unii Europejskiej.....	321
Edyta Sygut: Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego	331
Tomasz Śmietanka: Finansowo-administracyjne aspekty współpracy JST subregionu radomskiego z samorządem województwa (w opinii wójtów, burmistrzów i starostów)	341
Anna Świrska: Metoda kalkulacji poziomu dochodów własnych gminy na potrzeby wyliczenia kwoty podstawowej subwencji wyrównawczej	354
Zuzanna Urbanowicz: Polityka pieniężna Narodowego Banku Polskiego a decyzje Europejskiego Banku Centralnego	364

Summaries

Arkadiusz Bernal: Dyskryminacja dostaw krajowych w porównaniu z importem w wypadku zwolnień z podatku od wartości dodanej.....	11
Szymon Bryndziak: Ulga prorodzinna w podatku dochodowym od osób fizycznych w kontekście <i>tax expenditures</i>	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: Farmers' social security fund in Polish agricultural budget in the long term.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanisms of tax frauds based on VAT.....	42
Jarosław Dziuba: Fiscal implications of real estate tax rates established by cities with county rights.....	54
Małgorzata M. Hybka: Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w Niemczech i w Polsce.....	66
Agata Jakubowska: Trust as a fundament of cooperation between bank and local government.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: The role of fiscal council to maintain discipline of public finance. Some implications for Poland.....	87
Krystyna Kietlińska: The role of 1% of PIT and CIT in supporting charity organizations in Poland.....	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Determinants of remuneration of the cooperative banks' board members in Lesser Poland Voivodeship in the post-crisis period.....	112
Marta Kluzek: Preferential taxation of income from capital gains – possibility or necessity?.....	122
Anna Leszczyłowska: Corporate tax burden in the concept of an allowance for corporate equity (ACE).....	132
Robert Lisowski: Open pension funds' rates of return after the reform.....	141
Małgorzata Mazurek-Chwiejczak: Directions of consumption tax models evolution in OECD member states.....	153
Ewelina Młodzik: Sources and types of risk in the public finance sector.....	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Public sector management vs. public preferences.....	172
Błażej Pilarczyk: Tax capital group in the electricity sector in Poland.....	181
Elwira Pindyk: Influence of development plan on the municipality's incomes for property tax from natural persons.....	192
Piotr Podsiadło: A question of state aid from the perspective of the treaty premise of its effect on competition and the trade exchange on the internal market.....	206
Ireneusz Pszczołka: Selected aspects of the operating of sovereign wealth funds.....	217

Piotr Ptak: Arytmetyka kryzysu zadłużenia w Europie a wyzwania na przyszłość	227
Halina Rechul: Objectives and risk management as part of management control in the public finance sector.....	289
Magdalena Rękas: Impact of structural changes in children relief available for income for families in Poland	248
Mateusz Rolski: Co-operative banks in Poland – private property at the service of the local community or an enterprise set to the profit?	265
Jacek Sierak: Wybrane problemy finansów gmin w 25. roku samorządności terytorialnej w Polsce	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organisation and financing of the programmes from the scope of cervical cancer prevention targeted at women in the Silesian Voivodeship	289
Jerzy Sokolowski: Taxation of individuals in Poland with income tax in the years 2009-2013.....	298
Michał Sosnowski: Redystrybucyjna funkcja polityki fiskalnej a nierówności dochodów ludności	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: The direction of changes in direct payments for agriculture of the European Union member states.....	321
Edyta Sygut: Fiscal efficiency vs. the tax base of excise tax	331
Tomasz Śmietanka: Financial and administrative considerations of the cooperation of the communes and districts of Radom subregion with the self-government of the voivodeship (according to commune administrators, mayors and district administrators)	341
Anna Świrska: Calculation method for optimizing incomes from the equalized part of the subsidy transferred to municipalities.....	354
Zuzanna Urbanowicz: Monetary policy of the National Central Bank of Poland vs. the decisions of the European Central Bank	364

Edyta Sygut

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: edyta.sygut@ue.katowice.pl

WYDAJNOŚĆ FISKALNA A PRZEDMIOT I PODSTAWA OPODATKOWANIA PODATKU AKCYZOWEGO

FISCAL EFFICIENCY VS. THE TAX BASE OF EXCISE TAX

DOI: 10.15611/pn.2015.403.30

Streszczenie: Podatek akcyzowy jest jednofazowym, konsumpcyjnym podatkiem pośrednim o charakterze selektywnym, nakładanym na wybrane wyroby. Wśród produktów objętych akcyzą wyróżnia się między innymi: wyroby energetyczne, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe czy energię elektryczną. Artykuł poświęcono problematyce wydajności fiskalnej podatku akcyzowego. Celem artykułu jest analiza i ocena wydajności fiskalnej podatku akcyzowego w Polsce, a także identyfikacja zależności między przedmiotem i podstawą opodatkowania a wydajnością fiskalną podatku akcyzowego. Okres badawczy obejmuje lata 2004-2013. Przeprowadzone badania uprawniają do wniosku, że dochody z opodatkowania poszczególnych grup wyrobów mają zróżnicowane znaczenie w strukturze dochodów z podatku akcyzowego. W wyniku badań wykazano, że wyroby energetyczne są najwydajniejszą fiskalnie wśród wyrobów objętych akcyzą w Polsce.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, wydajność fiskalna.

Summary: Excise tax is a single-phase indirect consumer tax of a selective type imposed on specific products. Among various groups of products that excise tax applies to, there are energy products, alcoholic beverages, tobacco products and electricity. The article is devoted to the issues of fiscal efficiency of excise tax. The purpose of the article is to analyze and assess fiscal efficiency excise tax in Poland, as well as to identify the relationship between the subject of taxation and the tax base and fiscal efficiency excise tax. The research covers the period from 2004 to 2013. The study enables to arrive at the conclusion that tax revenues of each group of the products have different importance for the structure of revenues from excise tax. The study reveals that out of the items subject to excise, energy products are the most fiscally efficient in Poland.

Keywords: excise tax, subject of taxation, tax base, fiscal efficiency.

1. Wstęp

Podatek akcyzowy stanowi bardzo istotny element polskiego systemu podatkowego. Akcyza to podatek pośredni o charakterze szczególnym, za pomocą którego państwo dokonuje opodatkowania obrotu wybranymi artykułami konsumpcyjnymi. Natomiast wpływy z ich opodatkowania w całości zasilają budżet państwa. Poszczególne grupy wyrobów objętych akcyzą zawierają różnorodne produkty, których specyfika wymaga zróżnicowanych rozwiązań opodatkowania. Odmienna konstrukcja opodatkowania realizowana jest głównie w zakresie określenia takich elementów podatku, jak podstawa opodatkowania czy stawka. Zróżnicowanie elementów konstrukcyjnych podatku może spowodować odmienne znaczenie fiskalne poszczególnych grup produktów. Celem artykułu¹ jest analiza i ocena wydajności fiskalnej podatku akcyzowego w Polsce, a także identyfikacja zależności między przedmiotem i podstawą opodatkowania a wydajnością fiskalną podatku akcyzowego. Analizą objęto dochody budżetowe z podatku akcyzowego w latach 2004-2013. Uzasadnieniem przyjęcia roku 2004 jako początku analizowanego okresu jest uchwalenie 23 stycznia 2004 roku ustawy o podatku akcyzowym, która obowiązywała od 1 marca 2004 roku. Natomiast rok 2013, kończący analizowany okres, to rok, dla którego dane są ostatnimi z dostępnych². Należy jednak zaznaczyć, że w trakcie okresu badawczego nastąpiła zmiana ustawy regulującej kwestie dotyczące podatku akcyzowego. W dniu 6 grudnia 2008 roku uchwalona została nowa ustawa o podatku akcyzowym, która obowiązuje od 1 marca 2009 roku.

2. Funkcje i rodzaje akcyzy a wydajność fiskalna

Podatek akcyzowy, powszechnie określany jako akcyza, jest źródłem zasilania budżetu państwa i realizuje w ten sposób funkcję fiskalną. Należy jednak pamiętać, że nie jest to jedyny cel nakładania tego podatku, często bowiem równie ważne jest osiągnięcie celów pozafiskalnych, wynikających z jego nałożenia. Wśród celów pozafiskalnych w literaturze wskazuje się chęć zmniejszenia spożycia określonych produktów (np. tytoniu lub alkoholu), uzasadniając to negatywnymi konsekwencjami w sferze społecznej [Kulicki, Krawczyk, Sokół 1998]. Jednak wielu przedstawicieli nauki i praktyki podejmuje polemikę z tym poglądem, wskazując, że objęcie akcyzą wyrobów tytoniowych czy alkoholowych wcale nie ogranicza ich spożycia. Nawet wzrost obciążeń podatkowych, powodujących wzrost ceny samego dobra, nie

¹ Artykuł powstał w ramach projektu badawczego „Opodatkowanie przychodów i dochodów podmiotów gospodarczych w warunkach jednolitego rynku europejskiego” realizowanego w Katedrze Finansów w ramach działalności statutowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.

² Dane dotyczące dochodów z podatku akcyzowego uzyskane w okresie 12 miesięcy 2014 roku będą dostępne dopiero w maju 2015 roku, gdyż zgodnie z § 30 ust. 2 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 119) – sprawozdania roczne mogą być korygowane do 30 kwietnia roku następującego po roku budżetowym.

zniechęca konsumentów do nabywania danego dobra [Sowa 2014]. Prowadzi to najczęściej do poszukiwania substytutów tych dóbr, np. nieopodatkowanych e-papierosów w przypadku wyrobów tytoniowych czy wręcz korzystania z szarej strefy w zaspokajaniu popytu na te konkretne dobra.

Niewątpliwie przyjęcie określonych rozwiązań w zakresie objęcia wybranych produktów akcyzą ma za zadanie kształtowanie określonych zachowań u konsumentów. Konkretnie regulacje mogą zachęcać lub zniechęcać do podejmowania określonych decyzji w zakresie konsumpcji wybranych dóbr. System stosowanych ulg i zwolnień w zakresie opodatkowania energii elektrycznej ma zachęcać do podejmowania działań prośrodowiskowych przez przedsiębiorców jako podmioty posiadające kapitał do inwestowania w technologie z odnawialnych źródeł energii [Dubieński 2014].

Wprowadzenie akcyzy do systemu podatkowego wymaga decyzji, jakie wyroby mają podlegać opodatkowaniu. Dobór tych produktów może mieć różnorakie uzasadnienie. Powodem objęcia akcyzą może być na przykład chęć prowadzenia kontroli konsumpcji określonych artykułów bądź chęć nałożenia swoistej opłaty związanej z możliwością korzystania z określonego dobra.

Uwzględniając rodzaj opodatkowanych artykułów, można wyróżnić trzy rodzaje akcyzy. Po pierwsze, akcyzę od artykułów podstawowej konsumpcji, czyli niezbędnych do życia lub niezbędnych ze względu na poziom rozwoju społeczeństwa. Katalog tego typu produktów ma charakter otwarty i zdeterminowany jest poziomem rozwoju społecznego i gospodarczego danego społeczeństwa i państwa, a więc jest zmienny w czasie i przestrzeni. Początkowo opodatkowanie tej grupy produktów dominowało, obecnie rezygnuje się z tego typu rozwiązań. Jednak uwzględniając znaczenie paliw naturalnych we współczesnym świecie, należy uznać je za wyroby pierwszej potrzeby. Drugim rodzajem akcyzy jest akcyza od artykułów zbytecznych, do których zaliczamy m.in. tytoń czy alkohol jako towary negatywnie wpływające na zdrowie. Opodatkowanie tego typu produktów zapewnia relatywnie wysokie wpływy budżetowe. Ostatnim rodzajem akcyzy jest akcyza od artykułów luksusowych, która jest charakterystyczna dla społeczeństw o wysokim stopniu rozwoju. Ze względu na charakter opodatkowanych dóbr podatek ten płacą głównie osoby zamożne. Powstaje jednak problem określenia, które artykuły uznać należy za luksusowe. Co więcej, z reguły opodatkowanie tej grupy artykułów nie jest wydajne fiskalnie.

Wydajność fiskalna akcyzy wynika przede wszystkim z cech tego podatku, podatek akcyzowy jest bowiem jednofazowym, konsumpcyjnym podatkiem pośrednim o charakterze selektywnym. Podstawową cechą podatku akcyzowego jest jednofazowy charakter opodatkowania. Oznacza to, że powinien być naliczany i płacony tylko w jednej fazie obrotu wyrobu objętego akcyzą. Momentem poboru podatku akcyzowego jest obecnie dopuszczenie do konsumpcji. Ponadto akcyza jest konsumpcyjnym podatkiem pośrednim, czyli faktycznym podmiotem ponoszącym koszt opodatkowania jest konsument, a nie podmiot, który jest formalnie zobowią-

zany do naliczenia i zapłaty podatku akcyzowego organom podatkowym (m.in. producent, importer) [Parulski 2010]. Natomiast selektywność podatku akcyzowego oznacza, że podatek obejmuje ściśle określone towary konsumpcyjne. Opodatkowanie podatkiem akcyzowym obejmuje wyroby akcyzowe i samochody osobowe. Zauważyć należy, że samochody osobowe nie są wyrobem akcyzowym, lecz są opodatkowane akcyzą według odmiennych zasad niż wyroby akcyzowe. Zamknięty katalog wyrobów akcyzowych został zawarty w załączniku 1 do ustawy.

3. Konstrukcja podstawy opodatkowania podatku akcyzowego

Podstawa opodatkowania to wartościowo lub wielkościowo przedstawiony przedmiot opodatkowania [Dolata 2013]. Wartościowa podstawa opodatkowania to pewna wielkość wyrażona w jednostkach pieniężnych [Dzwonkowski (red.) 2013]. Wielkościowe wyrażenie podstawy opodatkowania wymaga wskazania jednostek naturalnych lub jednostek miary (np. powierzchni, objętości, sztuk, kilogramów itp.). Konkretyzacja przedmiotu opodatkowania – wartościowa lub wielkościowa – przesądza o wyborze stawki podatku (kwotowej lub procentowej). W związku z tym uzasadnione jest umiejscowienie regulacji dotyczących podstawy opodatkowania akcyzy w powiązaniu ze stawkami. W obecnej ustawie o akcyzie kwestie te zostały zawarte w odrębnym dziale – dziale IV.

W podatku akcyzowym od wyrobów akcyzowych wykorzystuje się głównie wielkościowe wyrażenie podstawy opodatkowania. Ustalenie podstawy opodatkowania wyrażonej przez wielkość fizyczną wymaga doprecyzowania, w jakiej postaci występuje wyrób akcyzowy, mając na uwadze trzy stany skupienia: ciała stałe, gaz i ciecz. Każdy ze stanów skupienia uzasadnia zastosowanie innej wielkości fizycznej. Niejednokrotnie istotne jest również określenie warunków ustalania pomiaru podstawy opodatkowania, np. temperatury otoczenia czy ciśnienia. Regulacje te mają służyć obiektywizacji warunków ustalania podstawy opodatkowania. Stanowi to przejaw zaawansowania technizacji podatku akcyzowego, który nie tylko w polskim systemie podatkowym jest najbardziej technicznym podatkiem [Gorgol 2014].

Odmienne rozwiązania zastosowano w akcyzie od samochodów osobowych, podstawę opodatkowania stanowi tu jedynie wartość, a nie wielkość fizyczna. Pod

Tabela 1. Przykładowe wielkości fizyczne zastosowane przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatku akcyzowego

Wyrób akcyzowy	Wielkość fizyczna	Wyrób akcyzowy	Wielkość fizyczna
Cygara	sztuki	energia elektryczna	megawatogodziny
Paliwa opałowe	litry	susz tytoniowy	kilogramy
Wyroby węglowe	gigadżule wartości opałowej	piwo	hektolitry na 1 stopień Plato

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 752.

względem redakcyjnym regulacje dotyczące podstawy opodatkowania samochodów osobowych mają formę jedynie odrębnego, rozbudowanego strukturalnie artykułu z działu V.

Z uwagi na szeroki zakres wyrobów objętych akcyzą określenie podstawy opodatkowania wymaga zastosowania zróżnicowanych parametrów fizycznych. Przykładowe wielkości fizyczne zastosowane przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatku akcyzowego zostały zawarte w tabeli 1.

4. Analiza struktury wpływów z podatku akcyzowego

Dochody podatkowe stanowią dominującą część dochodów budżetu państwa. W 2013 roku było to ok. 86% dochodów ogółem. Wśród poszczególnych dochodów podatkowych występuje znaczne zróżnicowanie ich wydajności fiskalnej. Podatek akcyzowy od wielu lat pozostaje jedną z istotniejszych pozycji w budżecie państwa. Stanowi bowiem 25% podatkowych dochodów budżetu państwa i jest drugim w kolejności po podatku od towarów i usług pod względem wielkości wpływów źródłem dochodów podatkowych budżetu państwa. Dochody z akcyzy wykazują w miarę niezmienny udział we wpływach budżetowych, wahający się około 20%. Potwierdza to znaczną i trwałą rolę tego podatku w systemie podatkowym.

Tabela 2. Udział dochodów podatkowych w dochodach ogółem budżetu państwa w latach 2009- 2013

Dochody podatkowe	Udział w dochodach ogółem (w %)				
	2009	2010	2011	2012	2013
Podatek od towarów i usług	36,27	43,10	43,53	41,73	40,63
Podatek akcyzowy	19,67	22,25	20,88	21,02	21,73
Podatek od gier losowych i zakładów wzajemnych	0,57	0,65	0,53	0,50	0,47
Podatek dochodowy od osób prawnych	8,81	8,70	8,96	8,74	8,27
Podatek dochodowy od osób fizycznych	13,04	14,22	13,72	13,84	14,79
Inne dochody podatkowe	0,00	0,00	0,00	0,50	0,69

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS, Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2014, www.stat.gov.pl (17.04.2015).

W analizowanym okresie wpływy budżetowe z podatku akcyzowego charakteryzuje stała tendencja wzrostowa. Dochody z akcyzy wzrosły z 37 964 mln złotych w 2004 roku do 60 653 mln złotych w 2013 roku. Największy wzrost dochodów zaobserwowano w 2007 roku. Dane dotyczące dochodów z podatku akcyzowego od wybranych wyrobów akcyzowych oraz od samochodów osobowych zostały zawarte w tabeli 3.

W latach 2004-2013 najwydajniejszą fiskalnie grupą produktów objętych akcyzą są wyroby energetyczne. Ich udział w dochodach z tytułu podatku akcyzowego waha się od 43% do 47%. Wśród tej grupy produktów najwyższe wpływy budżetowe wy-

Tabela 3. Dochody z podatku akcyzowego od wybranych wyrobów akcyzowych oraz od samochodów osobowych (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Podatek akcyzowy ogółem	37 964	39 479,1	42 078	49 025,5	50 490,1	53 926,9	55 684,5	57 963,7	60 449,9	60 653,1
Wyroby energetyczne	16 720,9	18 412,6	19 455,5	22 935	23 501,4	24 065,4	24 170,7	25 535,9	27 485,7	27 383,7
- paliwa silnikowe	15 692,9	16 609,2	17 667,6	21 257,3	21 949,6	22 529,9	22 675,4	24 156,6	26 126,9	26 021,9
- paliwa opałowe	341,5*	624,8	584,6	450,6	379,5	406,3	398,6	355,7	271,6	261,6
- wyroby węglowe	-	-	-	-	-	-	-	-	81,8	82,2
- gaz do napędu silników spalinowych	686,5**	1178,6	1203,3	1227,1	1172,3	1129,2	1096,7	1023,6	1005,4	1013,8
- gaz (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4,2***
Energia elektryczna	2643,6	2537,4	2578,2	2630,8	2665	2242,6	2319,4	2440,7	2349	2421,6
Napoje alkoholowe	7544,1	7599	7848,3	8820,7	9319,6	10 034,6	10 243,3	10 296,4	10 583,7	11 035,9
- alkohol etylowy	4561,7	4430,3	4610,9	5309,7	5880,7	6393,5	6500,2	6445,1	6612,4	7158,8
- wino, pozostałe napoje fermentowane i wyroby pośrednie	571,7	547,4	503,4	499,1	454,7	464,9	444,8	428,9	391,8	372,7
- piwo	2410,7	2621,3	2734	3011,9	2984,2	3176,2	3298,3	3422,4	3579,5	3504,4
Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	9275,7	9819,7	11248	13 483	13 460,1	16 057,8	17 436,3	18 264,2	18 578,7	18 205,8
- wyroby tytoniowe	9275,7	9819,7	11248	13 483	13 460,1	16 057,8	17 436,3	18 264,2	18 578,7	18 205,6
- susz tytoniowy	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,2
Samochody osobowe	1422,4	998,7	873,3	1159,1	1536,6	1530,1	1337,6	1253,7	1301	1413,3
Pozostałe wyroby	114,6	111,9	74,6	-3,1	7,4	-3,6	1,7	0,4	-2,5	-4,5

* Dochody z podatku akcyzowego od oleju opałowego do 1 maja 2004 roku wykazywane były we wspólnej deklaracji od paliw silnikowych. Dane dotyczą okresu maj-grudzień 2004 roku.

** Dochody z podatku akcyzowego od gazu do 1 maja 2004 wykazywane były we wspólnej deklaracji od paliw silnikowych. Dane dotyczą okresu maj-grudzień 2004 roku.

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

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

Tabela 4. Udział dochodów od wybranych wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych w dochodach ogółem z podatku akcyzowego (w %)

Wyszczególnienie	2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Podatek akcyzowy ogółem	44,04	46,64	46,24	46,78	46,55	44,63	43,41	44,05	45,47	45,15	41,34	42,07	41,99	43,36	43,47	41,78	40,72	41,68	43,22	42,90
Wyroby energetyczne	0,90*	1,58	1,39	0,92	0,75	0,75	0,72	0,61	0,45	0,43	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- paliwa silnikowe	1,81**	2,99	2,86	2,50	2,32	2,09	1,97	1,77	1,66	1,67	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- paliwa opałowe	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- wyroby węglowe	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- gaz do napędu silników spalinowych	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- gaz (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych)	6,96	6,43	6,13	5,37	5,28	4,16	4,17	4,21	3,89	3,99	19,87	19,25	18,65	17,99	18,46	18,61	18,40	17,76	17,51	18,20
Energia elektryczna	12,02	11,22	10,96	10,83	11,65	11,86	11,67	11,12	10,94	11,80	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Napoje alkoholowe	1,51	1,39	1,20	1,02	0,90	0,86	0,80	0,74	0,65	0,61	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- alkohol etylowy	6,35	6,64	6,50	6,14	5,91	5,89	5,92	5,90	5,92	5,78	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- wino, pozostałe napoje fermentowane i wyroby pośrednie	24,43	24,87	26,73	27,50	26,66	29,78	31,31	31,51	30,73	30,02	24,43	24,87	26,73	27,50	26,66	29,78	31,31	31,51	30,73	30,02
- piwo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	3,75	2,53	2,08	2,36	3,04	2,84	2,40	2,16	2,15	2,33	0,30	0,28	0,18	-0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01
- wyroby tytoniowe	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- susz tytoniowy	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Samochody osobowe	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Pozostałe wyroby	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

* Dochody z podatku akcyzowego od oleju opałowego do 1 maja 2004 roku wykazywane były we wspólnej deklaracji od paliw silnikowych. Dane dotyczą okresu maj-grudzień 2004 roku.

** Dochody z podatku akcyzowego od gazu do 1 maja 2004 roku wykazywane były we wspólnej deklaracji od paliw silnikowych. Dane dotyczą okresu maj-grudzień 2004 roku.

*** Opodatkowanie z gazu ziemnego przeznaczanego do celów opałowych obowiązuje od 1 listopada 2013 roku. Dane dotyczą grudnia 2013 roku. Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

nikają z opodatkowania paliw silnikowych. Należy zwrócić uwagę, że w analizowanym okresie w grupie wyrobów energetycznych pojawiły się dwie nowe grupy wyrobów, a mianowicie: w 2012 roku wyroby węglowe oraz w 2013 roku gaz do innych celów niż napęd silników spalinowych. Jednak opodatkowanie tych wyrobów ma niewielkie znaczenie w strukturze dochodów.

Drugim pod względem wydajności fiskalnej źródłem opodatkowania akcyzą są wyroby tytoniowe i susz tytoniowy. Od 2013 roku grupa wyrobów tytoniowych została poszerzona o opodatkowanie suszu tytoniowego. Jednak dominującym źródłem dochodów są nadal wyroby tytoniowe, natomiast wpływy z opodatkowania suszu tytoniowego mają marginalne znaczenie. Wpływy budżetowe w latach 2004-2013 z tytułu opodatkowania wyrobów tytoniowych stale i znacząco rosły. Ma to silny związek z regularnymi podwyżkami stawek na te wyroby, związane z dostosowywaniem się do wymogów unijnych. Największy wzrost wpływów do budżetu z tytułu akcyzy na wyroby tytoniowe zaobserwowano w 2009 roku. Najprawdopodobniej ma to związek z obniżeniem części procentowej stawki podatkowej (z 41,32% do 31,41%) oraz znaczącym podwyższeniem części kwotowej stawki podatkowej (z 99,16 zł do 138,50 zł za 1000 sztuk). Zmiany te nastąpiły w marcu 2009 roku na mocy nowej ustawy.

Równie wydajne fiskalnie jak opodatkowanie wyrobów tytoniowych jest opodatkowanie napojów alkoholowych. W latach 2004-2013 średni udział dochodów z opodatkowania napojów alkoholowych w strukturze dochodów z podatku akcyzowego wynosił 18,5%. Niewątpliwie najwyższe dochody podatkowe w tej grupie generowane są poprzez objęcie akcyzą alkoholu etylowego. Udział dochodów z opodatkowania alkoholu etylowego wahał się od 10,8% do 12%. Relatywnie wydajnym fiskalnie źródłem jest także opodatkowanie piwa. Wpływy z opodatkowania tych wyrobów stanowiły średnio 6,1% dochodów z podatku akcyzowego ogółem. Opodatkowanie wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich nie wpłynęło istotnie na poziom wydajności fiskalnej opodatkowania napojów alkoholowych.

Zdecydowanie mniejsze znaczenie fiskalne w porównaniu z wcześniejszymi źródłami opodatkowania ma opodatkowanie energii elektrycznej oraz samochodów osobowych. W latach 2004-2013 średni udział dochodów z akcyzy od energii elektrycznej kształtował się na poziomie 5%, natomiast w przypadku samochodów osobowych udział ten wynosił 2,6%. Jednak należy zaznaczyć, że w analizowanym okresie zaobserwowano znaczny spadek udziału dochodów z akcyzy od energii elektrycznej z 7% do 4%. Dochody z akcyzy od samochodów osobowych kształtowały się na relatywnie stałym poziomie.

Specyficzną grupą dochodów z tytułu podatku dochodowego są dochody sklasyfikowane w dziale 756, paragraf 75613 jako pozostałe wyroby³. Do grupy pozosta-

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, Dz.U. z 2013, poz. 1053 z późn. zm.

łych wyrobów zalicza się m.in. futra, broń myśliwską czy kosmetyki. W tym miejscu należy wspomnieć, że zasady opodatkowania wyrobów tej grupy istotnie zmieniły się w analizowanym okresie. Wśród zmian wymienić należy objęcie zerową stawką procentową futer czy broni myśliwskiej⁴ (z dniem 1 stycznia 2005) oraz kosmetyków⁵ (z dniem 1 grudnia 2006). Natomiast ustawa⁶ wyłączyła z opodatkowania wszystkie wyżej wymienione wyroby. W analizowanym okresie znacząco zmniejszył się udział dochodów z opodatkowania wyrobów tej grupy w strukturze dochodów z podatku akcyzowego ogółem. Natomiast ujemne wartości wykazywane w tej grupie wynikają ze zwrotów podatku akcyzowego.

5. Zakończenie

Podatki mają zapewniać dochody budżetowe niezbędne do realizacji zadań publicznych oraz dostarczania dóbr publicznych, w związku z tym powinny umożliwiać generowanie wysokich dochodów budżetowych. Przeprowadzone badania wykazały wysoką wydajność fiskalną akcyzy. Dochody z podatku akcyzowego stanowią ok. 20% dochodów budżetu państwa i jest to drugie co do istotności źródło dochodów budżetowych. Potwierdza to stałe przesuwanie punktu ciężkości w realizacji fiskalnej funkcji podatków z podatków bezpośrednich (dotyczących mobilnego kapitału) na podatki pośrednie (dotyczące znacznie mniej mobilnej konsumpcji).

Podatkami akcyzowymi zostały objęte różnorodne wyroby. Zróżnicowany przedmiot opodatkowania wymaga określenia podstawy opodatkowania, uwzględniającej między innymi cechy fizyczne przedmiotu opodatkowania. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym oddzielnie różnicują podstawę opodatkowania w zależności od przedmiotu opodatkowania. Wśród stosowanych wielkości fizycznych wymienić należy: litry, kilogramy, gigadzule wartości opałowej czy megawatogodziny.

Przeprowadzone badania uprawniają do wniosku o zróżnicowanej wydajności fiskalnej poszczególnych grup wyrobów oraz konkretnych wyrobów objętych akcyzą. Najwydajniejsze fiskalnie wyroby objęte akcyzą to wyroby energetyczne, wśród nich na szczególną uwagę zasługują paliwa silnikowe. Wysoką wydajnością fiskalną charakteryzują się także wyroby tytoniowe i napoje alkoholowe. Natomiast dochody z opodatkowania energii elektrycznej i samochodów osobowych mają charakter uzupełniający.

Należy zaznaczyć, że w analizowanym okresie występowały istotne zmiany w zakresie doboru wyrobów objętych akcyzą, tzn. pojawiały się nowe wyroby, tj. susz tytoniowy czy wyroby węglowe, oraz rezygnowano z opodatkowania niektórych wyrobów, jak kosmetyki, futra czy broń myśliwska.

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, Dz.U. z 2004 r., nr 279, poz. 2763.

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 listopada 2006 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, Dz.U. z 2006 r., nr 210, poz. 1551.

⁶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2014 r., poz. 752.

Literatura

- Dolata S., 2013, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Dubiński Ł., 2014, *Podatek akcyzowy a ochrona środowiska (analiza prawna)*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 68.
- Dzwonkowski H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Gorgol A., 2014, *Ustalanie podstawy opodatkowania akcyzą – wybrane zagadnienia*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Grapperhaus F.H.M., 2010, *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, tłum. J. Głuchowski, TNiOK Dom Organizatora, Toruń.
- Grapperhaus F.H.M., 2010, *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, tłum. J. Głuchowski, TNiOK Dom Organizatora, Toruń.
- Kałka M., Ksieniewicz U., 2013, *Podatek akcyzowy. Leksykon 2013*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław.
- Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., 1998, *Leksykon podatkowy*, PWE, Warszawa.
- Mączyński D., 2004, *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa.
- Parulski S., 2010, *Akcyza. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Sowa B., 2014, *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej*, [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, nr 37(1), Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 50.
- Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2004 r., nr 29, poz. 257 z późn. zm.
- Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2014 r., poz. 752.