

POLITYKA PODATKOWA

JAKO ELEMENT POLITYKI EKONOMICZNEJ RZĄDU

(ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM POLITYKI AKCYZOWEJ)

HENRYK WNOROWSKI*

1. WSTĘP

Wysokość opłat podatkowych i ich struktura ma wpływ na efektywność gospodarowania i konkurencyjność. Prawidłowość ta dotyczy także opłat akcyzowych, mimo że ich pierwotnym celem, jako podatku pośredniego od dóbr powszechnego użytku, jest zasilanie budżetu. Z założenia więc jest to cel fiskalny. Inaczej mówiąc, polityk gospodarczy działający na rzecz rozwoju gospodarki i wzrostu jej konkurencyjności musi wiedzieć, a zatem i traktować opłaty akcyzowe również jako instrument o tym szerszym, nie tylko fiskalnym charakterze.

Akcyza jako forma podatku pośredniego nakładana najczęściej na towary powszechnego użytku, której celem podstawowym jest zasilanie budżetu, to jednocześnie instrument polityki ekonomicznej. Jej użycie wywołuje zatem skutki dwojakie: fiskalne i ogólnogospodarcze, ponieważ każda akcyza zmienia warunki działania przedsiębiorstw, branży i sektora, a w konsekwencji poprzez proces różnicowania warunków działania podmiotów gospodarczych wpływa na zmiany w strukturze popytu.

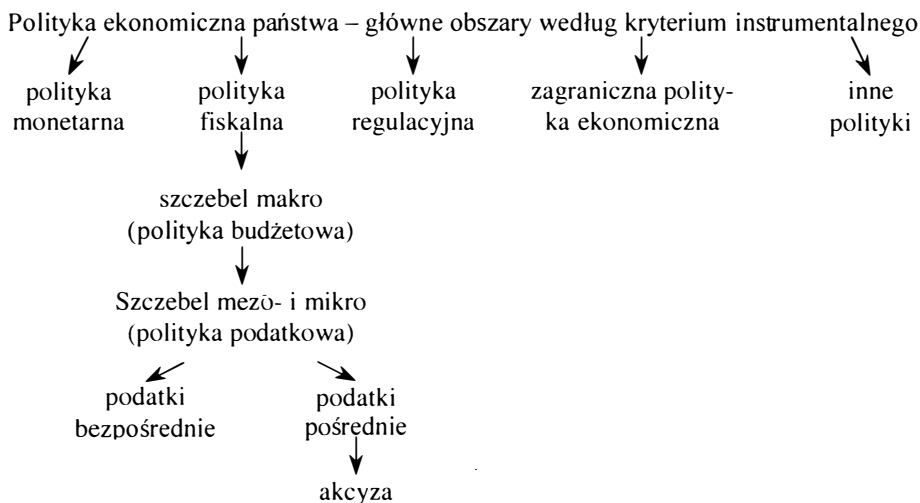
2. POLITYKA PODATKOWA JAKO ELEMENT POLITYKI EKONOMICZNEJ PAŃSTWA

Polityka ekonomiczna państwa (lub rządu – określenia te będą stosowane zamiennie) to inaczej świadome oddziaływanie władzy państwowej na gospodarkę (jako całość i działające w niej podmioty) za pomocą usankcjonowanych prawnie instrumentów, które ma przynieść określone w trakcie działania tej polityki skutki. Polityka ekonomiczna obejmuje swym działaniem wszystkie obszary interakcji rządu i gospodarki oraz dotyczy całej gamy instrumentów, jakie mają do dyspozycji organa władzy państwowej. Dlatego też bardziej szczegółowe wskazania co do zakresu działań rządu i wyboru określonych instrumentów działania sprowadzają powyższą definicję na niższy, bardziej konkretny szczebel uszczegółowienia.

* Dr Henryk Wnorowski, Uniwersytet w Białymstoku.

Politykę ekonomiczną możemy zdezagregować, posługując się albo kryterium obszaru oddziaływania polityki ekonomicznej (wskazując np. na politykę dotyczącą przemysłu, rolnictwa, stosunków z zagranicą, itp.), albo wykorzystując kryterium stosowanych instrumentów działania rządu (wyróżniając politykę pieniężną, fiskalną, regulacyjną itp.). Innym kryterium podziału polityki ekonomicznej może być dominująca funkcja celu jej działania i wówczas wyróżniamy politykę wzrostu, zmian strukturalnych czy np. rozwoju regionalnego. Oczywiście nigdy nie jest tak, aby jedno kryterium zdominowało charakter polityki ekonomicznej (chyba że w okresach nadzwyczajnych, np. w czasie wojny lub zagrożenia zewnętrznego), dlatego polityka ta jest zwykle wypadkową chęci osiągnięcia wielu celów jednocześnie, a możliwość ich osiągnięcia wymaga z reguły zastosowania jednocześnie kilku instrumentów ekonomicznego oddziaływania.

Polityka podatkowa bowiem rzadko jest polityką samą w sobie, oderwaną od innych rodzajów czy fragmentów polityki ekonomicznej rządu. W tym miejscu warto zatem wskazać, jakie jest jej miejsce w hierarchii i strukturze całości działań polityki ekonomicznej państwa (rysunek 1).



Rys. 1. Polityka podatkowa jako element i instrument polityki ekonomicznej państwa (rządu) – schemat lokalizacyjny

Przedstawiony na rysunku 1 schemat lokalizacyjny przedstawia politykę podatkową jako część polityki fiskalnej państwa, ta zaś jest elementem (fragmentem) polityki ekonomicznej państwa. Warto zwrócić uwagę, że w literaturze polskiej nie zawsze precyzyjnie określa się politykę podatkową, myląc ją z polityką fiskalną, tę zaś często z polityką budżetową itp. Otóż w rozumieniu autora hierarchia (gradacja) znaczeniowa odzwierciedlająca zakres (obszar) działań polityki ekonomicznej jest następująca:

- najszerszy tematycznie obszar działań zawarty jest w pojęciu „polityka fiskalna”, który to termin obejmuje zarówno szczebel ogólnokrajowy odnoszący się do sumy wpływów i wydatków państwa i dlatego nazywamy ją często polityką budżetową (ujęcie makro) oraz obszar węższy, sektorowy (obszar mezo), a także szczebel podmiotów gospodarczych (przedsiębiorstw i gospodarstw domowych), czyli
- obszar mikroekonomiczny. Rozróżnienie makro i mikro obszaru ekonomicznego oddziaływania polityki fiskalnej jest niezwykle istotne. Obszar makro odnoszący się do polityki budżetowej stanowi osobne zagadnienie, jakim jest udział państwa w tworzeniu i podziale PKB, struktura wpływów i wydatków budżetowych oraz ich charakter. Są to zagadnienia o wadze ogólnogospodarczej, odzwierciedlające preferencje rządu w kwestii filozofii działania oraz wskazań odnoszących się do priorytetów. Natomiast polityka fiskalna na szczeblu mezo i mikro dotyczyć może polityki strukturalnej – sektorowej albo warunków rozwoju i charakteru zachowań ekonomicznych przedsiębiorstw i ludności. Dlatego ten obszar (podzbiór) polityki fiskalnej nazywać będziemy polityką podatkową, chociaż autor zdaje sobie sprawę, że polityka podatkowa poprzez wpływ podatków na wielkość budżetu, jest także w pewnym stopniu polityką fiskalną w rozumieniu makro;
- w ramach polityki podatkowej (albo fiskalnej na szczeblu mikro) dokonamy podziału na środki jej wyrazu i zarazem instrumenty jej oddziaływania, a więc na podatki bezpośrednie i pośrednie. Akcyza jest oczywiście częścią tej ostatniej grupy.

Akcyza należy do najstarszych podatków, stanowi obciążenie dochodu wydatkowanego przez konsumenta, natomiast pobierana jest u producenta lub importera wyrobów opodatkowanych niezależnie od ogólnego podatku obrotowego. Współcześnie dotyczy głównie trzech grup wyrobów: napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i paliw płynnych [4, s. 398].

3. ODDZIAŁYWANIE POLITYKI PODATKOWEJ NA GOSPODARKE

Siła oddziaływania polityki podatkowej na gospodarkę jest olbrzymia. Jako część polityki fiskalnej oraz polityki ekonomicznej, generalnie rzecz biorąc, polityka podatkowa może oddziaływać na całość gospodarki, jej wybrane fragmenty (branże, sektory, działy, regiony) czy też podmioty gospodarcze na szczeblu mikroekonomicznym, czyli przedsiębiorstwa i gospodarstwa domowe. Może też działać jednocześnie we wszystkich ww. obszarach, ponieważ gospodarka jako system naczyń połączonych o określonych zależnościach i mechanizmach synergii zawsze dobiera (odczuwa) skutki polityki podatkowej niezależnie od intencji polityka lub prawodawcy, którzy próbują zwykle dosyć precyzyjnie określić zasięg jej działania.

Pierwszym i podstawowym zadaniem polityki podatkowej na szczeblu makro jest zapewnienie możliwości funkcjonowania państwa poprzez zapewnienie

rządowi i jego organom odpowiednich środków finansowych, tak aby mogły one wykonywać swoje obowiązki statutowe. Podatki są głównym i najczęściej dominującym źródłem dochodów państwa (np. w Polsce w latach 90. udział dochodów z podatków w całości dochodów budżetowych stanowił średnio około 83%)¹. Już ten wysoki udział świadczy o znaczeniu polityki podatkowej w swym ujęciu makro jako głównej strony dochodowej budżetu w całości polityki gospodarczej rządu. Znaczenie polityki podatkowej odpowiednio wzrasta, jeśli rośnie również rola rządu w życiu gospodarczym danego kraju rozumiana tradycyjnie, czyli jeśli rośnie udział wydatków publicznych w całości wydatków podmiotów gospodarczych w danym kraju lub – jak kto woli – jeśli rośnie udział wydatków rządowych w stosunku do PKB danego kraju. Są kraje, gdzie udział ten przekracza 50% PKB (a bywały i takie, kiedy udział wydatków rządowych przekraczał nawet 68% PKB (tabela 1).

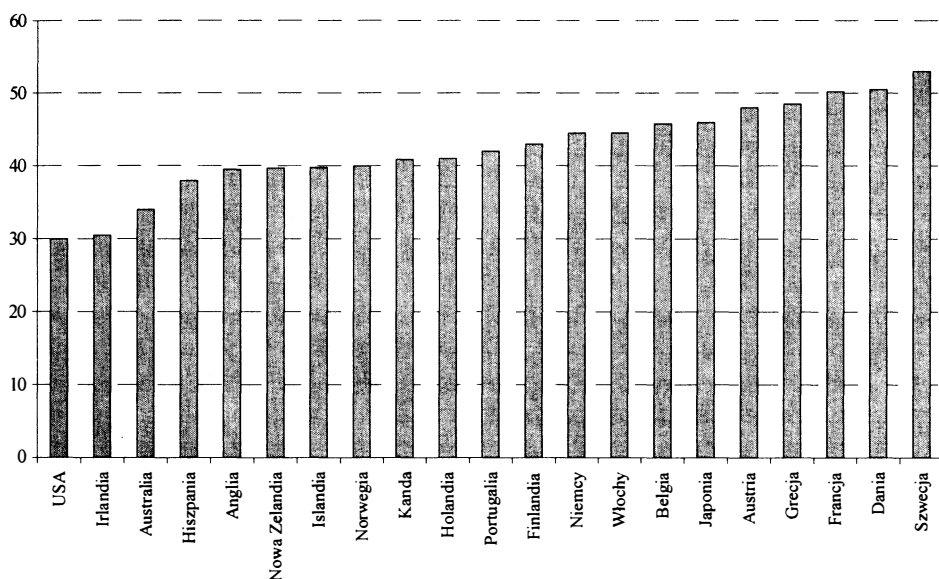
Tabela 1. Udział wydatków rządowych w PKB w wybranych krajach OECD w latach 1960 i 1994

Kraj	Wydatki w % PKB (1960)	Wydatki w % PKB (1994)
Włochy	30,1	54,1
USA	27,6	33,5
Szwecja	31,3	68,8
RFN	32,5	49,1
Kanada	28,9	47,1
Francja	34,6	54,8
Austria	32,1	52,2

Źródło: [5, s. 445].

Wysoki udział wydatków publicznych w PKB odzwierciedla najczęściej różne podejście (filozofię) rządów w zakresie wyboru polityki ekonomicznej (np. keynesizm czy neokeynesizm lub etatyzm z jednej strony oraz polityka liberalna z drugiej). Dla przykładu wydatki rządowe w USA, Irlandii, Wielkiej Brytanii czy Nowej Zelandii są najniższe, ponieważ kraje te oparły swą politykę na doktrynie neoliberalnej, podczas gdy większość krajów skandynawskich oraz Francja hołdują odpowiednio doktrynom państwa dobrobytu i/lub dużej ingerencji państwa w życie gospodarczo-społeczne. Inaczej mówiąc, wzrost roli wydatków rządowych wiąże się, jako pochodna, z wyznaczoną doktryną ekonomiczną. Zwiększona rola budżetu w życiu gospodarczym z kolei przekłada się na ogół na wzrost obciążeń podatkowych, gdyż nawet jeśli okresowy wzrost wydatków rządowych pokrywany jest z deficytu, a nie ze zwiększonych podatków, to jednak w dłuższym okresie deficyt jest spłacany, co na ogół, przynajmniej w krajach o ortodoksji keynesowskiej, oznaczać będzie wzrost lub konieczność podniesienia i/lub utrzymania wysokich podatków w dłuższym okresie.

¹ Według roczników statystycznych GUS, Warszawa, lata 1990–2000.



Rys. 2. Udział wydatków rządowych w PKB wybranych krajów w roku 2000

Źródło: [8, s. 82].

Jeszcze innym ważnym wyznacznikiem roli podatków w życiu gospodarczym, a więc także o oddziaływaniu makro, jest zmiana ich zakresu w zależności od roli jaką ich wielkość (tj. suma dochodów podatkowych) ma odegrać w stymulowaniu bieżącej aktywności gospodarczej, w tym np. przez przeciwdziałanie wahaniom cyklu koniunkturalnego. Najbardziej aktualnym przykładem próby zwiększania udziału wydatków rządowych w PKB celem ożywienia słabnącej gospodarki w latach 90. jest Japonia. Postępując zgodnie z doktryną neokenesowską, rząd tego kraju chcąc ożywić gospodarkę wydał w latach 90. 1,3 biliona USD na różnego rodzaju inwestycje, głównie w dziedzinie infrastruktury, zwiększając tym samym udział wydatków rządowych w stosunku do PKB z 36% w 1990 roku do około 46% w roku 2000 (rysunek 2) – notabene bez widocznych rezultatów jeśli chodzi o tempo wzrostu czy zahamowanie tempa wzrostu bezrobocia, natomiast z widocznym olbrzymim wzrostem deficytu budżetowego. Inaczej mówiąc, polityka podatkowa w ujęciu i w zakresie makro jako zasadnicza dochodowa strona budżetu państwa odgrywa olbrzymią rolę, ponieważ suma dochodów podatkowych jest często determinantą możliwości działania rządów wyznających doktryny keynesowsko-etatystyczne. Tym bardziej że rządy wyznające takie poglądy popierają także politykę wysokich podatków, szczególnie marginalnych. Ze względu na popierane przez nie najczęściej rozbudowane programy socjalne oraz ze względu na główne doktryny sprawiedliwości społecznej, uzasadniające z kolei konieczność stosowania stawek progresywnych w celu likwidacji nadmiernych nierówności społecznych.

Krotko mówiąc, realizacja wielorakich celów ekonomiczno-społecznych, o czym już wspomnieliśmy, określa skalę polityki podatkowej raczej w jej wymiarach maksymalistycznych, zwiększając zakres i znaczenie polityki podatkowej w całości, polityki gospodarczej bardzo znacznie przynajmniej w tym prostym rozumieniu odzwierciedlonym w udziale wydatków publicznych w PKB konkretnych krajów.

Natomiast zupełnie lub w znacznym stopniu inaczej rozumiana jest rola polityki podatkowej w krajach wyznających lub prowadzących politykę liberalną. W krajach tych, zgodnie z doktryną, podatki powinny być możliwie niskie, a zatem i budżet powinien być względnie niski. W krajach tych wyznaje się także doktrynę zróżnicowanego budżetu, co w sumie przekłada się na stosunkowo niski udział wydatków rządowych w całości wydatków lub na niski udział tych wydatków w stosunku do PKB (rysunek 2). Rzecz jednak w tym, że ten względnie niski udział budżetu w PKB, a więc i stosunkowo niskie podatki nie są rozumiane jako stosunkowo mała rola polityki podatkowej w polityce gospodarczej państwa.

To właśnie niskie podatki mają dać większe tempo wzrostu i większą efektywność rozwoju gospodarczego, co z kolei stworzy większą i lepszą bazę ekonomiczną, a zatem i podstawę do opodatkowania. To zaś z kolei w dłuższym okresie, ma dać większy budżet w kategoriach absolutnych, (niekoniecznie jako % PKB), stwarzając tym samym absolutnie znacznie większe możliwości działania rządu, w tym i wydatki socjalne bez uszczerbku dla dochodów netto firm i ludności. A zatem w krajach o polityce liberalnej niższy poziom podatków i stosunkowo niższa ich suma odzwierciedlona udziałem budżetu w PKB nie oznacza mniejszej roli podatków i polityki podatkowej w życiu gospodarczym tych krajów. Zakres działania polityki podatkowej, zdaniem liberałów, jest tylko na pozór mniejszy, faktycznie zaś jest większy niż w ujęciu innych doktryn i/lub polityk ekonomicznych².

4. GŁÓWNE CELE POLITYKI PODATKOWEJ

Najczęściej stosowanym kryterium podziału polityki podatkowej jest oczywiście funkcja celu jej stosowania. Wielu ekonomistów i polityków odwołuje się przy tym bardziej do tradycji w tej dziedzinie niż do kryteriów logiki i teorii zbiorów, które bardziej precyzyjnie pozwoliłyby dokonać tego podziału.

I tak kryterium tradycyjne narzuca nam następujący podział celów polityki podatkowej:

- cele fiskalne;
- cele ekonomiczne;

² Rosnąca w ostatnich latach olbrzymia nadwyżka budżetowa w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Irlandii zdaje się potwierdzać słuszność tych poglądów. Średnia stopa opodatkowania w tych krajach jest zdecydowanie niższa niż w większości pozostałych krajów OECD (średnio o 50%), niższy jest też udział wydatków rządowych w tych krajach w stosunku do PKB (także o 50%). Jednocześnie tempo wzrostu gospodarczego jest trzykrotnie (Irlandia) lub dwukrotnie (USA) wyższe niż w większości pozostałych krajów OECD (rysunek 2).

- cele społeczne;
- cele polityczne [1, s. 54–59].

Przy czym:

- cele fiskalne wyznaczone są przez potrzeby budżetowe państwa;
- cele ekonomiczne dotyczą „świadomości” chęci osiągnięcia celów gospodarczych „ponad cele fiskalne”, takich jak wzrost gospodarczy, przeciwdziałanie cykliczności rozwoju, zmianom w strukturze gospodarczej [2, s. 176];
- cele społeczne polityki fiskalnej dotyczą z kolei takich zagadnień jak:
 - chęć zmniejszenia nierówności w dochodach, lub
 - udzielaniu preferencji określonym grupom ludności i wielu innych określonych w konkretnym programie rządowym;
- cele polityczne polityki podatkowej odnoszą się często albo do celowego „niszczenia” poprzez restrykcje podatkowe określonych grup społecznych czy zawodowych albo odwrotnie, ich celowego preferowania (poprzez np. zwolnienia podatkowe dla określonych mniejszości narodowych czy rasowych itp.).

W ramach tych wyżej wymienionych podziałów można dokonywać i często się to czyni także innych podziałów, jak np. wskazując na ogólne lub selektywnie dobrane cele polityki fiskalnej, względnie ich możliwą rolę we wpływniu na przebieg zjawisk gospodarczo-społecznych, dzieląc politykę podatkową według funkcji celu takiego jak; alokacja, stabilizacja, redystrybucja stymulacyjna czy nawet jego funkcja informacyjna.

Biorąc pod uwagę fakt, iż polityka ekonomiczna czy gospodarcza jest pojęciem szerszym niż polityka fiskalna, także cel ekonomiczny polityki ekonomicznej jest celem szerszym (jako zbiór) od polityki fiskalnej, tym bardziej, że w tym rozumieniu, które funkcjonuje na ogół w naszej literaturze, polityka fiskalna kojarzy się z polityką budżetową, a więc i cel fiskalny polityki podatkowej sprowadza się do kwestii zabezpieczenia dochodów budżetowych państwa. Zatem, zachowując sporo z tradycyjnego podziału celów polityki podatkowej, możemy zmienić kolejność celów, wskazując na cel ekonomiczny jako najważniejszy, ponieważ jest to także cel najszerzy pojęciowo, obejmujący swym zbiorem pojęciowym również cel fiskalny polityki podatkowej.

Ten ostatni cel wyodrębnimy jednak jako cel samodzielny, tak aby lepiej wyeksponować ten właśnie cel jej stosowania, zachowując jednak świadomość jego istoty jako podzbioru. W ten sposób zostanie zachowana zarówno logika oraz hierarchia ważności celów, jak i konieczne ich wyodrębnienie w celu uzyskania możliwości lepszego wyodrębnienia celów bardziej sprofilowanych dla polityka gospodarczego decydującego o ostatecznym kształcie i efektach prowadzonej polityki. Dlatego też inna klasyfikacja wyróżnia następujące cele polityki podatkowej:

- cel ekonomiczny jako nadrzędny o największym znaczeniu;
- cel fiskalny jako część celu ekonomicznego o ściśle określonym zakresie pojęciowym odnoszącym się do zabezpieczenia dochodów budżetowych oraz

- cel socjalny, który również jest celem oddzielnym w sensie skutków, ale nie da się do końca wydzielić z szeroko pojętego zbioru ekonomicznych konsekwencji polityki podatkowej.

5. RODZAJE PODATKÓW

Podatki, czyli jednostronne, bezzwrotne, przymusowe i pieniężne świadczenia na rzecz Skarbu Państwa lub innego organu publicznego dzielimy na kilka kategorii, posługując się różnymi kryteriami, które podział ten uzasadniają [3, s. 17]. Jednym z podstawowych kryteriów jest kryterium podmiotowo-przedmiotowe, tj. kto i co jest przedmiotem opodatkowania. Podmiotem opodatkowania może być podmiot gospodarczy lub osoba fizyczna. Bardzo ważna jest w tym kryterium forma organizacyjno-prawna, ponieważ to ona decyduje o wielkości obciążeń podatkowych. Przy podejściu przedmiotowym zasadniczym kryterium jest oczywiście to co jest przedmiotem opodatkowania oraz sposób poboru podatków i technika ich naliczania. Według tego kryterium dzielimy podatki na bezpośrednie i pośrednie. Jest oczywiście ogromna liczba innych stosowanych kryteriów oraz ich odpowiednie kombinacje. Na nasze potrzeby ważnych będzie tylko kilka głównych kryteriów i dlatego niezbędne jest ich omówienie³.

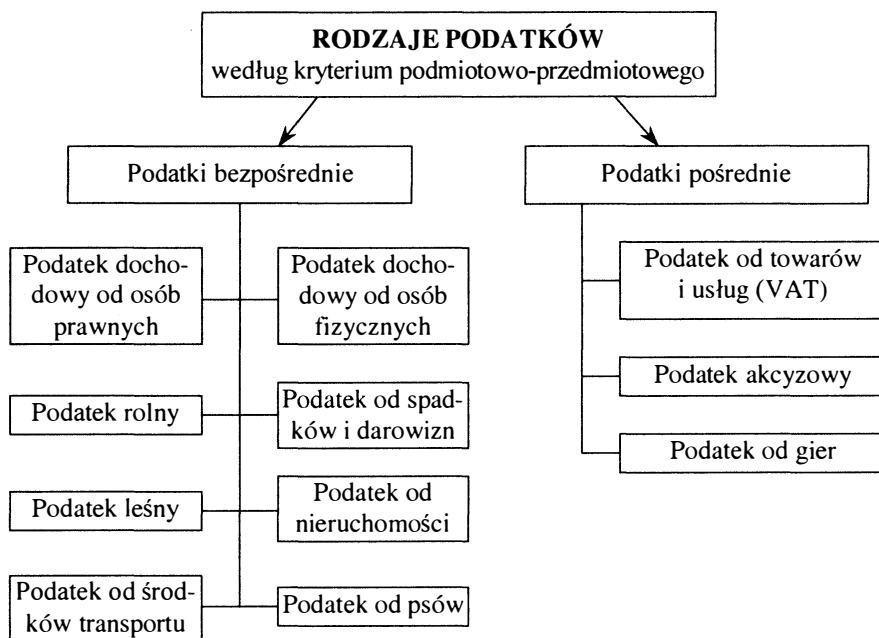
Zgodnie z kryterium formy organizacyjno-prawnej podatki możemy podzielić na następujące grupy:

- podatki, których podatnikiem jest podmiot gospodarczy niezależnie od jego formy prawnej (np. podatki od nieruchomości);
- podatki, których podatnikami są wyłącznie podmioty gospodarcze posiadające osobowość prawną oraz
- podatki, których podatnikami są osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

Podział podatków uwzględniający wspomnianą już formę organizacyjno-prawną podmiotów opodatkowania oraz przedmiot opodatkowania uwzględniający sposób ich nakładania przedstawiony jest na zamieszczonym poniżej rysunku 3.

Stosując natomiast kryterium co jest przedmiotem opodatkowania i w jaki sposób go się nakłada, podatki możemy podzielić na bezpośrednie i pośrednie. Wyżej wymienione trzy grupy podatków wydzielone według kryterium podmiotowego znalazły się wśród podatków bezpośrednich, natomiast podatki, których przedmiotem nie jest bezpośrednio dochód, lecz obrót, znalazły się w grupie podatków pośrednich, ponieważ ten rodzaj podatku tylko pośrednio wpływa na sytuację finansową podatnika. Do głównych podatków pośrednich należą podatek od towarów i usług, zwany także podatkiem od wartości dodanej (Value Added Tax – VAT), oraz podatek akcyzowy, zwany powszechnie akcyzą.

³ Szersze rozważania ekonomiczno-prawne na temat klasyfikacji podatkowej patrz w: [2, s. 95] oraz [1, s. 311–340].



Rys. 3. Podział podatków

Źródło: [1, s. 315].

6. PODATEK AKCYZOWY OD WYROBÓW SPIRYTUSOWYCH W POLSCE I JEGO KONSEKWENCJE

Z początkiem 1998 r. nastąpiło ostateczne uwolnienie cen wyrobów przemysłu spirytusowego. Spowodowało ono jednocześnie konieczność zmiany systemu opodatkowania akcyzą⁴. Opracowując nowe zasady funkcjonowania tego podatku uwzględniono potrzebę dostosowania tych zasad do przepisów obowiązujących w Unii Europejskiej oraz potrzebę ich uproszczenia. W nowym systemie opodatkowania wprowadzono jedną stawkę maksymalną od wszystkich wyrobów spirytusowych (tj. wódek czystych, gatunkowych, spirytusu butelkowego i napojów alkoholowych o mocy powyżej 18%) oraz od wszystkich spirytusów bez względu na ich stopień oczyszczenia czy rodzaj surowców, z których zostały wyprodukowane.

Wprowadzone zmiany spowodowały znaczne uproszczenie zasad opodatkowania wyrobów przemysłu spirytusowego. Stawki akcyzy dla spirytusów zostały zróżnicowane w zależności od przeznaczenia spirytusu. Utrzymano dotychczasową zasadę, iż sprzedaż spirytusu do przerobu w ramach przemysłu spirytusowego jest wolna od podatku, a pobór akcyzy jest dokonywany od sprzedaży

⁴ Rozporządzeniem z dnia 30 grudnia 1997 r. (Dz.U. Nr 162, poz. 1115.) zostało zmienione rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 sierpnia 1995 r. (Dz.U. Nr 100, poz. 492 ze zmianami) i od 1 lutego 1998 r. ceny wszystkich wyrobów spirytusowych zakwalifikowano do kategorii cen umownych.

produktów finalnych, tj. spirytusu do wytwarzania towarów innych niż zaliczone do wyrobów przemysłu spirytusowego oraz od sprzedaży napojów alkoholowych zaliczanych do tych wyrobów (SWW 2443). Regulacje dotyczące podatku akcyzowego znajdują się w przepisach ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także w aktach wykonawczych wydanych na jej podstawie.

Obowiązek podatkowy w zakresie akcyzy spoczywa generalnie na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych (art. 35 ust. 1 ustawy). Dodatkowo minister finansów określił przypadki, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych oraz określił szczegółowe zasady płatności podatku akcyzowego na mocy rozporządzenia z 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego.

Należy zwrócić uwagę na niezwykle istotne unormowanie (mające duże znaczenie dla ochrony obrotu gospodarczego) zawarte w przypisie art. 38 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r., zgodnie z którym sprzedaż wyrobów akcyzowych na eksport nie podlega akcyzie, z wyjątkiem wyrobów, które przed dokonaniem eksportu zostały oznaczone znakami skarbowymi akcyzy. Przypis ten oznacza, że tylko sprzedaż wyrobów bez znaków akcyzy w eksporcie nie podlega akcyzie. Ma on na celu wyeliminowanie sytuacji, gdy dochodzić może do „fikcyjnego eksportu” wyrobów akcyzowych, a w rzeczywistości wyroby te z naniesionymi już wcześniej znakami skarbowymi akcyzy mogą trafić ponownie na polski rynek.

Dla importowanych wyrobów przemysłu spirytusowego również została ustalona jedna stawka podatku akcyzowego na wszystkie rodzaje tych wyrobów, w takiej samej wysokości jak na wyroby krajowe (poz. 10 i 11 załącznika nr 3 do rozporządzenia).

Stawki podatku akcyzowego dla producentów wyrobów spirytusowych ustalone są każdorazowo przez ministra finansów w drodze rozporządzenia, w wymiarze kwotowym w przeliczeniu na litr 100% spirytusu. Częstotliwość tych zmian w ostatnich latach była bardzo duża (nawet kilkakrotnie w ciągu roku), co spowodowało, iż bezwzględny poziom akcyzy w naszym kraju jest obecnie bardzo wysoki (tabela 2).

Tabela 2. Stawki podatku akcyzowego w wybranych krajach (za 1 hl 100% spirytusu)

Kraj	W PLN	W euro
Hiszpania	2240	509,3
Czechy	2778	631,8
Portugalia	2957	672,4
Austria	3196	726,8
Niemcy	5734	1303,8
Polska	6280	1373,5
Irlandia	12 190	2771,8
Wielka Brytania	13 398	3046,5

Źródło: [6].

Tabela 3. Dochody budżetu państwa z tytułu akcyzy i cła od wyrobów spirytusowych w latach 1996–1999

Wyszczególnienie	1996	1997	1998	1999
Dochody budżetu państwa ogółem (mln PLN)	99 674,5	119 772,1	126 563,2*	125 911,5*
Dochody budżetu z tyt. podatków pośrednich (mln PLN)	46 803,1	55 252,4	64 430,9	74 597,8
Podatek akcyzowy ogółem (mln PLN)	15 524,0	17 890,2	21 068,5	25 208,4
Podatek akcyzowy od wyrobów spirytusowych (mln PLN), w tym	4555,6	4720,0	4812,6	4636,1
– podatek akcyzowy od wyrobów produkcji krajowej (mln PLN)	4529,0	4639,0	4730,0	4520,9
– podatek od wyrobów importowanych (mln PLN)	26,6	80,6	82,6	115,2
Cło od wyrobów spirytusowych importowanych (mln PLN)	27,6	32,6	38,6	54,1
Razem dochody budżetu z tytułu produkcji i importu (mln PLN)	4583,2	4752,2	4851,3	4690,2
Udział dochodów z produkcji i importu wyrobów spirytusowych w dochodach budżetu ogółem (%)	4,6	4,0	3,8	3,7
Udział dochodów z produkcji i importu wyrobów spirytusowych w podatkach pośrednich (%)	9,8	8,6	7,5	6,3
Udział akcyzy od wyrobów spirytusowych w akcyzie ogółem (%)	29,5	26,4	22,8	18,4

* Od 1998 r. bez dochodów z prywatyzacji.

Źródło: [7].

Podatek akcyzowy, nakładany na wyroby spirytusowe i inne napoje alkoholowe, stanowi w Polsce dość istotne źródło wpływów budżetowych. Ze względu na rozmiary przychodów wynikających z obciążenia wyrobów spirytusowych podatkami pośrednimi, sektory przemysłu spirytusowego stanowią bardzo istotny, strategiczny element gospodarki narodowej. W tabeli 3 przedstawiono wpływy do budżetu państwa z tytułu obciążenia wyrobów alkoholowych podatkiem akcyzowym w ujęciu dynamicznym z lat 1996–1999. Jak wynika z danych zawartych w tej tabeli, udział wyrobów spirytusowych w przychodach budżetowych (z akcyzy) ma tendencję spadkową i w ostatnim okresie kształtuje się na poziomie około 4,0%.

Co więcej, obok tendencji do zmniejszania się udziału dochodów z akcyzy od wyrobów spirytusowych w całości dochodów budżetowych, w roku 1999 po raz pierwszy zanotowano bezwzględny spadek tych pierwszych [9]. Można więc stwierdzić, iż stawka akcyzy na wyroby spirytusowe w Polsce⁵ przekroczyła optimum nawet z punktu widzenia dochodów budżetowych i powoduje dla nich negatywne konsekwencje. Negatywny wpływ tego podatku z punktu widzenia mikro był już zauważalny znacznie wcześniej.

LITERATURA

1. Dolata A., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999.
2. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków*, Wydawnictwo W. Rozwadowski, Poznań 2000.
3. Ickiewicz J., *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 1998.
4. Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wydawnictwo „Konieczny i Krużewski”, Warszawa 2000.
5. *Polityka gospodarcza*, Winiarski B. (red.), PWN, Warszawa 2000.
6. *Polska akcyza w europejskiej normie*, „Rynki Alkoholowe” 2000, nr 9.
7. Ryszkiewicz A., *Polityka państwa w zakresie akcyzy na wyroby spirytusowe*, „Rynki Alkoholowe” 2000, nr 5.
8. „The Ekonomist” August 4-th 2001.
9. Wnorowski H., *Przedsiębiorstwa przemysłu spirytusowego w okresie transformacji*, Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, tom III, zeszyt 5, Warszawa–Poznań–Białystok 2001.

⁵ Obowiązująca od 1.02.2001 r. stawka akcyzy została ustalona w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259) i wynosi 62,80 PLN/l. 100%. jest najwyższą w naszej części Europy (por. tabela 2), powoduje ona, iż wzrasta zainteresowanie nielegalną produkcją i przemylem, z uwagi na wysoką opłacalność tego procederu.