

Joanna Śmiechowicz
Instytut Zarządzania i Marketingu, Zakład Finansów
UMCS w Lublinie

STANDARDY UNII EUROPEJSKIEJ W ZAKRESIE PODATKU AKCYZOWEGO

1. Przesłanki i początki procesu harmonizacji podatków od spożycia

Potrzeba harmonizacji podatków w drodze ujednoczenia prawa wewnątrz Unii Europejskiej i stworzenie wspólnych standardów w tym zakresie została zauważona dość wcześnie. Pierwsze kroki zmierzające w tym kierunku podjęto już w 1957 r. – art. 99 Traktatu Rzymskiego nałożył bowiem na Komisję Europejską obowiązek określenia, jakie są możliwości harmonizacji podatku obrotowego i podatku od spożycia. Na podstawie przeprowadzonych wówczas badań stwierdzono, że utworzenie jednolitego rynku i zapewnienie budżetowi EWG własnych źródeł dochodów, wymaga harmonizacji podatków. Przy czym przez pojęcie to należy rozumieć „...kompromis pomiędzy niskim stopniem koordynacji a idealnym poziomem standaryzacji (taki sam system podatkowy, bardzo podobne podstawy opodatkowania i stawki)”¹. Różnice zasad opodatkowania w poszczególnych państwach usuwano wyłącznie w obszarach istotnych dla integracji, w drodze uchwalania dyrektyw. Stwierdzić należy, że system podatkowy Unii Europejskiej nie jest jednolity, lecz składa się z 15 krajowych systemów podatkowych. Wspólnota jako organizacja nie ma prawa do nakładania podatków i w tym zakresie spełnia wyłącznie pomocniczą rolę. Podejmowane decyzje wymagają jednomyślności państw członkowskich, przy czym każde z nich zachowuje suwerenność w sprawie polityki podatkowej. Zadaniem Wspólnoty jest natomiast zapewnienie kompatybilności systemów podatkowych poszczególnych państw członkowskich i ich zgodności z celami Unii Europejskiej, tj. zapewnienie swobody przepływu towarów, usług, kapitału i osób².

Fundamentalne znaczenie dla uregulowania podatków od spożycia we Wspólnocie Europejskiej miały postanowienia Traktatu Rzymskiego, zmienione następnie przez Jednolity Akt Europejski i Traktat z Maastricht³. Zobowiązywały one kraje członkowskie do rezygnacji z obciążania podatkami zarówno bezpośrednimi, jak i pośrednimi towarów pochodzących z pozostałych państw członkowskich, innymi niż daniny stosowane w odniesieniu do wyrobów krajowych.

Przyjęcie wspólnych zasad regulujących konsumpcyjne podatki pośrednie okazało się szczególnie istotne z punktu widzenia zachowania wolnej konkurencji w wymianie międzynarodowej. Jednak ujednoczenie akcyz stanowiło poważny i trudny do rozwiązania problem i w konsekwencji było procesem długotrwałym, gdyż funkcjonujące w poszczególnych krajach podatki obciążały odmienne towary. Różniły się ponadto formy, techniki poboru i stawki. Co więcej w jednych państwach akcyzy zasilają budżety centralne, a w innych – lokalne. Wreszcie produkcja wyrobów akcyzowych w niektórych krajach objęta była monopolem państwowym. Dodatkowo sytuację komplikował fakt, że akcyzami obciąża się zarówno artykuły przeznaczone do ostatecznej konsumpcji, jak i służące dalszemu przetwarzaniu, co w kontekście obowiązującej w Unii zasady

¹ J. Głuchowski, Międzynarodowe stosunki finansowe, PWE, Warszawa 1997, s. 217.

² E. Komarecka, T. Kulinicz, Akcyza 2003 r., Difin, Warszawa 2003, s. 146.

³ B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski, PWE, Warszawa 1998, s. 155.

opodatkowania według kraju przeznaczenia towaru nie pozwala, w wielu wypadkach, na stworzenie identycznych pod względem podatkowym warunków konkurencji dla takich samych towarów. Z powodu tych trudności postanowiono:

- utrzymać i stopniowo ujednoczyć akcyzy mające istotne znaczenie fiskalne dla budżetów poszczególnych państw,
- pozostawić daniny obciążające konsumpcję o lokalnym zakresie działania ze względu na ich znikome oddziaływanie na konkurencyjność wyrobów pochodzących z poszczególnych państw w wymianie międzynarodowej, nie poddając ich procesom harmonizacji,
- zlikwidować lub włączyć do podatku obrotowego akcyzy o niewielkim znaczeniu skarbowym⁴.

Kolejny etap ujednoczania akcyz objął tylko daniny pobierane od olejów mineralnych, tytoniu i wyrobów tytoniowych oraz alkoholu i napojów alkoholowych, z uwagi na podobieństwo technologii wytwarzania i dystrybucji tych produktów oraz rolę obciążających je podatków, zarówno z punktu widzenia fiskalnego, jak i funkcjonowania rynku wewnętrznego⁵.

2. Ustalenia ogólne dotyczące opodatkowania akcyzą w UE

Prawo akcyzowe Unii Europejskiej reguluje szereg dyrektyw, rozporządzeń, decyzji i propozycji. Dwa spośród tych aktów mają charakter ogólny i odnoszą się do wszystkich akcyz. Są to wielokrotnie zmieniane:

- Dyrektywa Rady 69/169/EWG z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów prawa, rozporządzeń lub procedur administracyjnych dotyczących zwolnienia od podatku obrotowego lub akcyzy towarów importowanych w ramach podróży międzynarodowych⁶,
- Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ustaleń ogólnych dotyczących produktów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu i kontroli obrotu tymi produktami⁷.

Pierwsza z wyżej wymienionych dyrektyw była pionierskim osiągnięciem w zakresie ujednoczania unijnego prawa akcyzowego. Na jej mocy zwolniono od obciążenia akcyzą import towarów z krajów trzecich, mieszczących się w bagażu podróży – rzeczy osobiste, prezenty, przewożone okazjonalnie artykuły, o ile przeznaczone były na użytek własny, a nie na sprzedaż, o łącznej wartości nie przekraczającej 390 ECU na osobę dorosłą i 100 ECU na osobę poniżej 15 roku życia. Przepisy wspólnotowe przewidywały ograniczenia ilościowe dla przewożonych przez jedną osobę produktów⁸. Obecnie obywatele Wspólnoty korzystają w zasadzie ze swobody transferu towarów na jej obszarze⁹.

⁴ W. Maruchin, Podatek akcyzowy – europejskie i polskie regulacje ustawowe, Prawo UE nr 2, 2001, s. 2.

⁵ A. Komar, Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej, PWE, Warszawa 1996, s. 108.

⁶ Dz. Urz. EWG z 1969 r. nr L 133/6.

⁷ Dz. Urz. EWG nr L 76/1 ze zm., Dz. Urz. EWG z 1992 r. nr 390/124.

⁸ Towary można było przewozić w następujących ilościach: 200 szt. papierosów lub 100 cygaretek lub 50 cygar lub 250 g tytoniu do palenia, 1 l napojów alkoholowych pow. 22% lub 2 l napojów alkoholowych pon. 22% i 2 l wina niemusującego, 50 g perfum, 250 ml wody toaletowej, ½ kg kawy, 200 g ekstraktu i esencji kawy, 100 g herbaty, 40 g esencji herbaty. Ponadto podróżnym wolno przewozić do 10 l paliwa w kanistrach dla każdego napędzanego silnikiem środka transportu.

⁹ Do 1993 r. przywóz towarów w ramach ruchu turystycznego zwolniony był od opodatkowania w ilościach o 1/3 większych niż w przypadku importu z krajów trzecich.

Zasadnicze znaczenie dla budowy systemu podatków akcyzowych we Wspólnocie Europejskiej miało przyjęcie Dyrektywy 92/12/EWG. Zawiera ona wspólne zasady dla wszystkich danin obciążających konsumpcję na obszarze Unii, przy czym zgodnie z art. 3 tego aktu akcyza nakładana jest na: oleje mineralne, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe wyprodukowane na obszarze Wspólnoty lub przywiezione tam z krajów trzecich¹⁰. Państwa członkowskie zachowały jednak prawo do wprowadzania lub utrzymania podatków obciążających inne produkty, pod warunkiem, że nie będą one źródłem dodatkowych formalności przy przekraczaniu granicy w handlu między poszczególnymi członkami Unii.

Podatnikami akcyzy są producenci lub importerzy wyrobów akcyzowych.

W Unii Europejskiej obowiązek uregulowania podatku powstaje z chwilą wydania wyrobów do konsumpcji w drodze wyprowadzenia towaru poza system zawieszenia poboru podatku oraz importu towarów nawet, jeśli zdarzenia te mają charakter nieformalny oraz wytworzenia towaru, w tym wytworzenia o charakterze nietypowym. Opodatkowanie obejmuje w związku z tym również ubytki i konsumpcję własną. Podatek naliczany jest według stawek i na warunkach obowiązujących w dniu powstania zobowiązania podatkowego, w państwie, w którym nastąpiło przekazanie towarów do spożycia lub odnotowano braki i zgodnie ze stosowaną tam procedurą.

Zauważyć należy, że w Unii Europejskiej mamy do czynienia z rozszczępieniem momentu objęcia towarów obowiązkiem podatkowym i momentu uiszczenia podatku. Wykorzystuje się przy tym procedurę zawieszenia poboru podatku, której zasadniczą instytucją jest skład podatkowy.

Produkty, które zostały wprowadzone na rynek w jednym państwie członkowskim, a przechowywane są w celach handlowych¹¹ w innym – obciążane są akcyzą w kraju, gdzie podlegają składowaniu. Zobowiązanie podatkowe ciąży w takim wypadku na nadawcy dostawy lub podmiocie przechowującym towary z zamiarem ich dostarczenia, albo otrzymującym produkty przeznaczone do użycia, bądź na innych handlowcach. Drugi wyjątek od reguły, że akcyza regulowana jest w kraju, w którym artykuły są sprzedawane, odnosi się do towarów nabywanych przez odbiorców nieprofesjonalnych – podatek pobierany jest wówczas w państwie przeznaczenia towaru.

We Wspólnocie Europejskiej produkcja, przetwarzanie i przechowywanie towarów akcyzowych kontrolowane są przez właściwe władze państw członkowskich i do momentu uiszczenia podatku przebiegają w składach wyrobów akcyzowych. Otwarcie i prowadzenie takiego składu musi być zgodne z wymogami obowiązującymi w tym zakresie na terytorium państwa, w którym się on znajduje, a na osobę prowadzącą skład nałożone są pewne obowiązki m.in. w zakresie gwarancji produkcji, powadzenia stosownej dokumentacji, poddania się kontroli produkcji i zapasów.

Przepływ towarów pomiędzy składami usytuowanymi na terytorium jednego państwa członkowskiego lub kilku państw, został szczegółowo uregulowany. Z zasady do transportu przesyłki między składami podatkowymi dołącza się dokument towarzyszący o charakterze administracyjnym lub handlowym, którego forma i treść ustalana jest przez

¹⁰ Definicje tych artykułów zawarte są w dyrektywach szczegółowych.

¹¹ Handlowy cel ocenia się biorąc pod uwagę: status przechowującego i powody, dla których to robi, miejsce składowania produktów i wykorzystywany środek transportu, charakter, ilość oraz dokumenty związane z produkcją danych artykułów. Za towary przeznaczone na cele handlowe uważa się produkty w następujących ilościach minimalnych, np.: 800 szt. papierosów, 200 cygar, 1 kg tytoniu, 10 l alkoholu etylowego, 90 l wina, 60 l szampana, 110 l piwa.

Komitet do spraw podatku akcyzowego. Ryzyko wiążące się z transportem towarów zabezpiecza gwarancja wydawana przez prowadzącego skład i obejmuje nadawcę oraz przewoźnika towaru. Czynności związane z transportem należy wykonywać przestrzegając przepisów dotyczących zawieszenia poboru podatku.

Zgodnie z dyrektywą odbiorcą towarów akcyzowych może być: podmiot zarejestrowany w organie podatkowym, reprezentant podatkowy (zarejestrowany pełnomocnik powołany i działający w imieniu właściciela składu w państwie przeznaczenia towaru) oraz podmiot zawodowo zajmujący się działalnością handlową, a nie posiadający uprawnień do działalności składowej, który uprawniony jest wyłącznie do przyjęcia towarów akcyzowych. Kompetencje tych podmiotów ulegają poszerzeniu po zarejestrowaniu ich przez właściwe organy podatkowe. Wówczas muszą one jednak gwarantować opłacenie należnej akcyzy, prowadzić rachunki dostaw produktów, podejmować produkcję na żądanie, zezwalać na kontrole produkcji i zapasów. Podatek pobierany jest od nich w chwili odbierania towarów.

W celu nadzorowania przemieszczania towarów tworzone są elektroniczne bazy danych, tj.: CREED (obejmująca autoryzowanych właścicieli składów, zarejestrowanych handlowców i rejestr autoryzowanych składów), MVS (system weryfikacji przemieszczania wyrobów akcyzowych) i EWS (akcyzowy system wcześniejszego ostrzegania)¹².

Dyrektywa przewiduje możliwość zwrotu akcyzy na wniosek prowadzącego działalność handlową podmiotu, przez organy podatkowe państwa członkowskiego w przypadku, gdy opodatkowane towary zostały wprowadzone na rynek, a nie są przeznaczone do spożycia w tym państwie. Wymagane jest jednak zachowanie określonej procedury:

- złożenie wniosku do kompetentnych władz państwa macierzystego o zwrot podatku przed wysłaniem wyrobów i przedstawienie dowodów potwierdzających uiszczenie akcyzy,
- transport towarów zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy,
- dostarczenie przez nadawcę właściwym władzom zwrotnego egzemplarza dokumentu towarzyszącego towarowi ze stosowną adnotacją odbiorcy i dokumentu potwierdzającego, że podatek akcyzowy został zabezpieczony w państwie przeznaczenia,
- uzyskanie potwierdzenia od władz podatkowych państwa, w którym towary zostały wprowadzone na rynek, że zostały one zniszczone¹³.

Zwrot podatku nie jest obligatoryjny i wniosek handlowca może zostać odrzucony, jeśli nie spełnia on kryteriów poprawności. W żadnym wypadku zwrot podatku nie może przekraczać faktycznie uiszczonej kwoty.

Przepisy unijne zawierają również szereg zwolnień od obciążenia podatkiem akcyzowym, których katalog obejmuje produkty przeznaczone:

- dla placówek dyplomatycznych i konsularnych na ich potrzeby,
- dla organizacji międzynarodowych,
- dla sił zbrojnych państw należących do NATO, innych niż państwa należące do Wspólnoty,
- do konsumpcji na mocy porozumienia obejmującego państwa nie należące do Unii

¹² E. Komarecka, T. Kulnicz, op. cit., s. 152.

¹³ Procedura ta jest określona przez art. 22, Dyrektywy 92/12/EWG.

lub organizacje międzynarodowe¹⁴.

Zwolnienia przyznawane są zgodnie z procedurą obowiązującą przy zwrocie podatku. Wolne od obciążenia są również niewielkie partie towarów o charakterze niehandlowym.

Państwa należące do Unii Europejskiej mogą, dla celów podatkowych żądać, aby wprowadzane na ich rynek artykuły były właściwie oznaczone, albo posiadały krajowe znaki identyfikacyjne. Oznakowanie podatkowe i znaki identyfikacyjne są ważne w kraju ich wystawienia¹⁵.

3. Akcyza od wyrobów tytoniowych

Pierwsze dyrektywy unijne dotyczące harmonizacji przepisów o akcyzach pobieranych od poszczególnych towarów zostały wydane w latach siedemdziesiątych i odnosiły się do opodatkowania wyrobów tytoniowych. Regulacje w tej dziedzinie są wyjątkowo rozległe (zasadniczą rolę w tym zakresie odgrywa 6 aktów prawa wspólnotowego, które podlegały wielokrotnym modyfikacjom), a proces ujednoczenia przebiegał etapowo¹⁶. Najważniejsze postanowienia podjęto dopiero w 1992 r. Zobowiązano wówczas państwa członkowskie do wprowadzenia od 1 stycznia 1993 r. podatku konsumpcyjnego obciążającego papierosy i inne wyroby tytoniowe¹⁷.

Zgodnie z ujednoczoną dyrektywą 95/59/WE w sprawie podatków innych niż podatek obrotowy mających wpływ na spożycie tytoniu¹⁸, akcyza od wyrobów tytoniowych obciąża papierosy, cygara i cygaretki, cięty tytoń służący do zwijania papierosów, inne tytonie do palenia¹⁹, produkowane na obszarze Unii lub do niej importowane. Definicje wyżej wymienionych produktów zawarte są w dyrektywach.

Postanowiono, że akcyzę od papierosów należy naliczać w systemie mieszanym: kwotowo od jednostki produktu i procentowo – na podstawie maksymalnej detalicznej ceny zbytu. Tak zbudowana, całkowita minimalna stawka podatku akcyzowego wynosi 57%²⁰ detalicznej ceny zbytu papierosów kategorii cenowej o największym popycie, jednocześnie nie może być niższa niż 60 EURO/1000 szt. i ma zastosowanie do wszystkich rodzajów papierosów, bez względu na ich jakość, pochodzenie i surowiec użyty do produkcji.

W stosunku do pozostałych wyrobów tytoniowych takich jak: cygara i cygaretki, drobno krajany tytoń przeznaczony do wyrobu papierosów i inne rodzaje tytoniu nadającego się do palenia, przewidziano szeroki wachlarz alternatywnych metod naliczenia akcyzy, która może przybrać postać:

¹⁴ Dyrektywa 92/12/EWG, art. 23.

¹⁵ Prawo podatkowe. Opracowanie analityczne, red. A. Dębiec, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 1998, s. 80.

¹⁶ Szerzej na temat etapów ujednoczenia rozwiązań w zakresie podatku akcyzowego patrz: W. Maruchin, Podatek akcyzowy – europejskie i polskie regulacje pozaustawowe, Prawo UE, nr 3, 2001, s. 2.

¹⁷ Na mocy Dyrektywy Rady 92/79/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków akcyzowych od papierosów, Dz. Urz. EWG nr L 316/8 i Dyrektywy Rady 92/80/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków akcyzowych od innych niż papierosy wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. EWG nr L 316/10.

¹⁸ Dyrektywa Rady 95/59/WE z 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, które wpływają na konsumpcję wyprodukowanego tytoniu, Dz. Urz. WE nr L 291/40.

¹⁹ W przeszłości obciążała również tabakę i tytoń do żucia.

²⁰ Wymogu tego nie muszą spełniać państwa, w których całkowita minimalna stawka akcyzy wynosi przynajmniej 95 EURO/1000 szt.

- podatku od wartości, ustalanego na podstawie maksymalnej ceny sprzedaży detalicznej każdego produktu, kształtowanej swobodnie przez producentów mających siedzibę w Unii Europejskiej lub importerów z krajów trzecich,
- podatku wyrażonego kwotowo od kilograma lub określonej liczby sztuk,
- podatku mieszanego – kwotowo-procentowego²¹.

Obowiązujący obecnie minimalny poziom opodatkowania dla cygar i cygaretek wynosi – 5% ceny zbytu lub 11 EURO za 1000 szt. lub kg, dla drobno krajanego tytoniu – 33% ceny zbytu lub 29 EURO za kg, dla pozostałych rodzajów tytoniu – 20% ceny zbytu lub 20 EURO za kg²².

Co 4 lata Rada bada i w razie potrzeby, po zasięgnięciu opinii Parlamentu Europejskiego, zmienia minimalne stawki akcyzy od papierosów i pozostałych wyrobów tytoniowych.

Prawo wspólnotowe przewiduje możliwość uzyskania zwolnienia od akcyzy lub zwrotu uiszczanego podatku obciążającego: denaturowany tytoń przetwarzany używany do celów przemysłowych lub ogrodniczych, wyroby tytoniowe zniszczone pod nadzorem administracyjnym lub wykorzystywane do testów naukowych oraz związanych z badaniem jakości tych produktów, wyroby skierowane do ponownego przerobu przez producenta.

4. Akcyza od alkoholu i napojów alkoholowych

Przełomowe znaczenie dla ujednoczenia zasad, na których opiera się podatek akcyzowy od alkoholu i napojów alkoholowych miał rok 1992. Od tego czasu faktycznie rozpoczęto realizację procesu zbliżania krajowych regulacji dotyczących obciążenia akcyzą wyżej wymienionych używek. Pierwsze próby podjęto w tym zakresie, co prawda już w 1970 r., mimo to nie udało się osiągnąć na forum Wspólnoty kompromisu, koniecznego dla wypracowania i przyjęcia wspólnych rozwiązań. Stan prawny w tej dziedzinie jest wyjątkowo przejrzysty i obejmuje 2 dyrektyw. Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych²³ ma charakter kompleksowy i reguluje kwestie o podstawowym znaczeniu, dlatego też uzupełnienia w odrębnym akcie wymagały jedynie zasady zbliżania stawek podatkowych²⁴.

Zakres przedmiotowy akcyzy od alkoholu i napojów alkoholowych obejmuje: piwo, wino i inne napoje sfermentowane, produkty pośrednie i inne oraz alkohol etylowy. Dyrektywa 92/83/EWG szczegółowo definiuje poszczególne rodzaje alkoholi i stosuje odesłania do kodów CN, co w istotny sposób ułatwia klasyfikację każdego artykułu.

Podatek ustalany jest w nawiązaniu do ilości hektolitrów i stężenia (stopni) napoju. W przypadku wina, innych napojów będących efektem procesu fermentacji oraz produktów pośrednich akcyza naliczana jest według liczby hektolitrów gotowego produktu, w odniesieniu do piwa – według liczby hektolitrów i stopni Plato lub rzeczywistej zawartości alkoholu w produkcie gotowym, natomiast danina od alkoholu etylowego – od hektolitra czystego alkoholu w temperaturze 20 °C.

²¹ Dyrektywa Rady 92/80/WE, op. cit., art. 3.

²² Dyrektywa Rady 02/10/WE z 12 lutego 2002 r. zmieniająca dyrektywy 92/79/EWG i 95/59/WE w związku ze strukturą oraz stawkami akcyzy stosowanymi od wyrobów tytoniowych, art. 2.

²³ DZ. Urz. WE nr L316/21.

²⁴ J. Kiszka, Procesy europejskich i polskich przemian w opodatkowaniu obrotów – harmonizacja a dostosowanie, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 2 z 2001 r., s. 76.

Dla danej grupy alkoholi stosuje się w zasadzie identyczne obciążenie podatkiem akcyzowym²⁵. Minimalne stawki akcyzy wynoszą:

- 0 EURO za 1 hl wina musującego i niemusującego,
- 0,748 EURO za 1 hl stopni PLATO lub 1,87 EURO za 1 hl stopni wyrobu gotowego,
- 45 EURO za 1hl produktu pośredniego,
- 550 EURO za 1 hl czystego alkoholu i pozostałych napojów alkoholowych²⁶.

Państwa należące do Unii Europejskiej mogą stosować zredukowane stawki akcyzy w stosunku do piwa o zawartości alkoholu mniejszej niż 2,8% lub wytwarzanego przez niezależne, małe browary, których roczna produkcja nie przekracza 200 tys. hl, przy czym stawka nie może być niższa od krajowej, standardowej stawki o więcej niż 50%, może jednak kształtować się poniżej stawki minimalnej. Podobnie obniżone stopy mogą być zastosowane w stosunku do wina niemusującego i musującego oraz innych napojów sfermentowanych o zawartości alkoholu poniżej 8,5% oraz produktów pośrednich o zawartości alkoholu nie przekraczającej 15%. Redukcja obciążenia produktów pośrednich wynosi maksymalnie 40%, ale nie powinna spowodować, że ustalona w ten sposób stawka będzie niższa od standardowej stawki dla wina czy innych napojów sfermentowanych. Na wina musujące państwa członkowskie mogą utrzymać stawki podwyższone, o ile stosowały je 1 stycznia 1992 r. W przypadku alkoholu etylowego redukcja stopy o maksymalnie o 50% krajowej stawki standardowej, przysługuje w odniesieniu do wyrobów wytwarzanych w małych gorzelniach, produkujących nie więcej niż 10 hl czystego spirytusu na rok. W przypadku alkoholu etylowego, obniżona stawka nie może kształtować się poniżej stawki minimalnej.

Państwa członkowskie uprawnione są do zwrotu podatku zapłaconego od napoju alkoholowego, wycofanego z rynku jako produkt niezdatny do spożycia ze względu na jego stan lub upływ czasu.

Obligatoryjnie państwa członkowskie zwalniają od jednolitego podatku akcyzowego produkty:

- rozprawdane w postaci alkoholu całkowicie denaturowanego,
 - denaturowane i wykorzystywane do produkcji artykułów nie przeznaczonych do konsumpcji przez ludzi,
 - używane do produkcji octu, lekarstw, substancji smakowo-aromatycznych wykorzystywanych do wyrobu artykułów spożywczych i napojów bezalkoholowych lub jako składnik półproduktów służących do ich wytwarzania,
- a pod warunkiem stworzenia właściwych zabezpieczeń prawnych przed nadużyciami i obchodzeniem przepisów, także wykorzystywane:
- jako próbki do analiz koniecznych prób produkcyjnych, jak również naukowych oraz stosowane dla celów medycznych w szpitalach i aptekach,
 - do procesów produkcyjnych, jeśli produkt końcowy nie zawiera alkoholu,
 - do wytwarzania komponentów, nie objętych akcyzą²⁷.

Ponadto państwa członkowskie mogą uwolnić od akcyzy napoje alkoholowe produkowane przez osoby fizyczne i przeznaczone na ich własny użytek.

²⁵ W stosunku do piwa możliwa jest kategoryzacja i stosowanie jednej stawki dla danej kategorii. Wino oraz inne napoje fermentowane dzielone są na dwie kategorie – napoje musujące i niemusujące, dla każdej z nich ustalana jest osobna stawka lub jednakowa dla obydwóch.

²⁶ Dyrektywa Rady 92/84/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżania stawek podatku akcyzowego od alkoholi i napojów alkoholowych, Dz. Urz. WE nr L 316/29, art. 4, art. 5, art. 6.

²⁷ Dyrektywa 92/83/EWG, op. cit., art. 27.

5. Akcyza od olejów mineralnych

W dziedzinie podatków akcyzowych od olejów mineralnych, podobnie jak w przypadku alkoholi, pierwsze sukcesy harmonizacyjne osiągnięto dopiero w 1992 r. Przyczyn takiego opóźnienia upatrywać można w trudnościach, jakie towarzyszyły uzgodnieniu akceptowanych przez wszystkich członków Wspólnoty reguł opodatkowania tych produktów. W dużej mierze wynikały one ze znaczenia fiskalnego tego rodzaju akcyz dla budżetów poszczególnych państw oraz z ich powiązania z unijną polityką gospodarczą w dziedzinie transportu i środowiska naturalnego. Rolę aktu systemowego dla uregulowania akcyz obciążających oleje mineralne spełnia Dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego od olejów mineralnych²⁸, podczas gdy Dyrektywy Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych²⁹ ogranicza się zasadniczo do problemu ujednoczenia samych stóp podatkowych³⁰.

Dyrektywa o charakterze ogólnym nałożyła na państwa członkowskie obowiązek zharmonizowania przepisów o podatku akcyzowym obciążającym oleje mineralne. Produkty będące przedmiotem opodatkowania nie są w dyrektywie imiennie wskazane, lecz określone przez odesłanie do kodów Wspólnej Nomenklatury. Najpopularniejsze z nich to różnego rodzaju benzyny, oleje napędowe, płynny gaz ziemny, metan, nafta. Oprócz tych towarów akcyzie podlegają również wszelkie produkty przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż bądź używane jako paliwa grzewcze lub silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, jak również inne węglowodory za wyjątkiem węgla kamiennego i brunatnego, torfu, a także innych podobnych węglowodorów występujących w postaci stałej oraz gazu ziemnego. Na węgiel kamienny i brunatny oraz inne podobne węglowodory, jak również na gaz ziemny państwa członkowskie mogą nałożyć akcyzę krajową.

Obciążający oleje mineralne podatek ma charakter specyficzny i naliczany jest od każdego 1000 l wyrobu o temperaturze 15 °C, z wyjątkiem ciężkich olejów opałowych, płynnego gazu oraz metanu, dla których podatek ustalany jest od każdego 1000 kg.

Minimalne stawki podatku akcyzowego od olejów mineralnych zostały określone w Dyrektywie 92/82/EWG. Wynoszą one dla:

- benzyny ołowiowej – 337 EURO za 1000 l,
- benzyny bezołowiowej – 287 EURO za 1000 l,
- oleju napędowego – 245 EURO za 1000 l,
- oleju opałowego – 18 EURO za 1000 l,
- ciężkiego oleju opałowego – 13 EURO za 1000 kg,
- płynnego gazu ziemnego i metanu – 100 EURO za 1000 kg,
- nafty – 245 EURO za 1000 l³¹.

Dla niektórych państw – Luksemburga, Portugalii i Grecji ustalono stawki preferencyjne. Osobne dyrektywy wprowadzają ponadto obniżone stawki lub wręcz

²⁸ Dz. Urz. EWG nr L 390/124.

²⁹ Dz. Urz. EWG nr L 316/19.

³⁰ J. Kiszka, op. cit., s. 77.

³¹ Dyrektywa 92/82/EWG, op. cit., art. 3-8.

zwolnienia w odniesieniu do olejów mineralnych wykorzystywanych do specyficznych celów w poszczególnych państwach należących do Unii. Zgodnie z dyrektywami stawki powinny być w miarę potrzeby waloryzowane.

Oleje mineralne wykorzystane na terenie zakładu, w którym zostały otrzymane w ramach procesów służących do ich produkcji nie podlegają akcyzie. Niektóre procesy wytwórcze nie muszą być traktowane przez państwa członkowskie jako produkcja olejów mineralnych, a w związku z tym otrzymane w ten sposób towary mogą być wolne od obciążenia. Dotyczy to operacji:

- w wyniku których przypadkowo otrzymano niewielkie ilości olejów,
- za pośrednictwem których użytkownik olejów umożliwia ponowne ich wykorzystanie,
- polegających na mieszaniu olejów mineralnych z innymi olejami mineralnymi lub materiałami poza zakładem, w którym zostały wytworzone lub składem celnym, o ile akcyza od komponentów została już uiszczona, a zapłacona kwota nie jest mniejsza od ciężaru jaki nałożono by na otrzymaną mieszankę³².

Oleje mineralne stosowane do celów innych niż jako paliwa silnikowe lub grzewcze oraz dostarczane jako paliwa napędowe do samolotów lub dla żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty (z wyjątkiem prywatnych lotów czy rejsów odbywanych dla przyjemności) podlegają zwolnieniu od podatku akcyzowego.

Fakultatywnie państwa członkowskie uprawnione są do całkowitego, częściowego zwolnienia lub też do obniżenia stawek podatku od olejów mineralnych używanych pod kontrolą podatkową:

- w procesie wytwarzania energii elektrycznej, a także w elektrociepłowniach,
- do żeglugi po wodach śródlądowych za wyjątkiem prywatnych rejsów odbywanych w celach rekreacyjnych,
- w transporcie pasażerskim oraz transporcie towarów koleją,
- w zakresie projektów pilotażowych realizowanych w celu uzyskania produktów przyjaznych środowisku,
- w dziedzinie produkcji, rozwoju, testowania i utrzymywania samolotów i statków,
- w pracach o charakterze rolnym i ogrodniczym, w leśnictwie i rybołówstwie śródlądowym,
- w operacjach pogłębiania szlaków żeglugowych i portów³³.

Państwa członkowskie uprawnione są również do obniżania stopy podatku w stosunku do oleju napędowego, gazu płynnego, metanu i ropy oczyszczonej stosowanych pod kontrolą podatkową do silników stacjonarnych, maszyn i urządzeń wykorzystywanych w budownictwie, pracach techniczno-inżynierskich i robotach publicznych oraz do pojazdów poruszających się po niepublicznych drogach lub pozbawionych stosownej homologacji. Zredukowana stawka nie może kształtować się poniżej minimalnej stawki ustalonej w Dyrektywie 92/82/EWG. Ze szczególnych względów politycznych członkowie Wspólnoty uprawnieni są do wprowadzenia innych zwolnień lub obniżki stawek, po uzyskaniu jednomyślnej akceptacji Rady działającej w oparciu o propozycje Komisji.

Zagrożenie uczciwej konkurencji, zakłócanie działania rynku wewnętrznego lub niezgodność z polityką proekologiczną, uprawnia Radę do odebrania przyznanego

³² Dyrektywa 92/81/EWG, op. cit., art. 6.

³³ Zwolnienia i obniżki stawek akcyzy od olejów mineralnych reguluje art. 8 Dyrektywy 92/81/EWG, op. cit.

państwu członkowskiemu prawa do stosowania obniżenia lub zwolnienia z akcyzy.

6. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza prawa wspólnotowego w zakresie podatku akcyzowego pozwala stwierdzić, że mimo zaawansowania prac i osiągniętych już znaczących rezultatów, proces ujednoczenia zasad regulujących opodatkowanie konsumpcji w Unii Europejskiej nie został jeszcze zakończony. Przyjęte rozwiązania tworzą podstawę dla funkcjonowania wspólnego podatku akcyzowego obciążającego tylko trzy grupy towarów: wyroby tytoniowe, alkohol i napoje alkoholowe oraz oleje mineralne, pozwalając jednocześnie by państwa członkowskie nakładały akcyzy na dowolne produkty, o ile nie wywołuje to dodatkowych formalności przy przekraczaniu granic pomiędzy poszczególnymi krajami i o ile stosowane stawki nie dyskryminują towarów importowanych z innych państw należących do Wspólnoty.

Dużym osiągnięciem legislacyjnym jest precyzyjne zdefiniowanie poszczególnych towarów akcyzowych, co zapobiega wątpliwościom i swobodnej interpretacji podczas stosowania przepisów prawa unijnego w każdym z państw członkowskich. Pozytywnie należy ocenić również, przyjęty w większości wypadków kwotowy system stawek podatkowych (za wyjątkiem stawek obciążających wyroby tytoniowe, które mają charakter mieszany). Dzięki temu rozwiązaniu, ciężar podatkowy nakładany na poszczególne towary jest w różnych państwach identyczny, ponieważ nie uwzględnia cen, marży, stosowanej technologii i innych elementów. Jest to poważną zaletą rozwiązań unijnych, jako że wymienione czynniki niewątpliwie kształtują się odmiennie w poszczególnych państwach i ustalony w oparciu o nie podatek mógłby w istotny sposób wpłynąć na finalny poziom obciążenia.

Ustalenie stóp akcyzy na minimalnym poziomie, przy jednoczesnym zagwarantowaniu państwom członkowskim prawa do stosowania zwolnień o charakterze fakultatywnym i obniżania stawek podatkowych, nie sprzyja zapewnieniu identycznych zasad konkurencji na obszarze całej Wspólnoty i swobodzie przepływu towarów. Należy się spodziewać, że przyjęty system akcyz zmierzał będzie do zapewnienia większej spójności stóp podatkowych.

Zaobserwowane w trakcie prowadzonej analizy tendencje pozwalają przypuszczać, że w przyszłości regulacje dotyczące prawa akcyzowego będą miały większy, pozafiskalny wpływ na procesy gospodarcze o charakterze proekologicznym, już bowiem wyraźnie widoczne są preferencje dla rozwiązań sprzyjających ochronie środowiska naturalnego.

System unijnych podatków akcyzowych najprawdopodobniej ewoluował będzie w kierunku wyeliminowania danin nie mających poważnego znaczenia skarbowego. W większości państw członkowskich oprócz obciążenia konsumpcji towarów określonych przez normy unijne, funkcjonuje bardziej lub mniej rozbudowany katalog podatków od spożycia (np. kawy, herbaty, czy cukru)³⁴. Choć problem ten jest dyskutowany na forum Wspólnoty, nie osiągnięto dotychczas konsensusu. Dla wielu państw borykających się z problemem deficytu budżetowego rezygnacja nawet z niewydajnych fiskalnie dochodów skarbowych jest nie do przyjęcia.

³⁴ Wyróżnia się akcyzy ograniczone obejmujące 10-15 produktów, pośrednie obejmujące 15-30 produktów i ekstensywne powyżej 30 produktów. Szerzej na temat różnorodności akcyz pobieranych w różnych państwach członkowskich patrz: A. Komar, op. cit., s. 72-77.