

Likwidacja wewnętrznych dysproporcji opodatkowania akcyzy jako sposób zwiększenia efektywności fiskalnej tego podatku

Elimination of internal disparities in excise taxation as a means of increase of the fiscal efficiency of this tax

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID 0000-0002-6449-9897

Specyfika podatku akcyzowego, który jest podatkiem selektywnym, obciążającym wąsko określone grupy wyrobów, oraz wprowadzającym relatywnie wysokie jednostkowe opodatkowanie pośrednie, uzasadnia szczególną analizę czynników kształtujących ten podatek. Jedynym z najistotniejszych czynników mających istotne wpływy na jego kształt są przede wszystkim działania interesariuszy, którzy są rzeczywistymi lub potencjalnymi podatnikami tego podatku. Ich działania, mieszczące się z reguły w kanonach państwa demokratycznego, mogą doprowadzić z jednej strony do faworyzowania określonych wyrobów poprzez brak ich opodatkowania lub niższe opodatkowanie w relacji do głównych substytutów, albo wręcz odwrotnie – mogą powodować dyskryminację konkurentów wysokim opodatkowaniem, istotnie wyższym w stosunku do opodatkowania substytutu.

Aby zrationalizować ten podatek, zwiększając zwłaszcza jego efektywność fiskalną, należy eliminować powyższe dysproporcje, które są nie tylko szkodliwe z perspektywy interesu publicznego, ale również zniekształcają warunki konkurencji. W związku z tym, że na rynkach wyrobów objętych zharmonizowaną akcyzą, pojawiają się i pojawiać się będą nieopodatkowane substytuty powstaje dylemat, czy eliminacja powyższych dysproporcji w opodatkowaniu polegających faktycznie na dyskryminacji opodatkowanych producentów i dostawców, ma następować drogą rozszerzania zakresu harmonizacji akcyzy, czy też ma być inicjatywą państw członkowskich.

Autor posługując się przykładami tzw. wyrobów zamiennych w stosunku do wyrobów tytoniowych uzasadnia tezę, że konieczny proces eliminacji powyższych dysproporcji powinien inicjowany i realizowany przez państwa członkowskie, gdyż proces rozszerzania zakresu przedmiotowego harmonizacji podatku akcyzowego jest bardzo powolny i nieefektywny fiskalnie.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, harmonizacja podatku akcyzowego, wyroby zamienne, efektywność fiskalna. The excise tax is a selective tax charged on certain, narrowly-defined, groups of products, which imposes a relatively high unit indirect taxation. Its specificity justifies a particular analysis of its forming factors. One of the major such factors is the actions taken by the stakeholders being actual or prospective excise taxpayers. Their actions, which normally fit the confinements of a democratic state, may lead to favouring of certain products by imposing no taxation on them or by applying a lower taxation relative to its main substitute (s). Otherwise, they may discriminate the competitors through high taxation, essentially higher than that imposed on the substitute (s).

In order to rationalise the excise tax—in particular, by increasing its fiscal efficiency—these disparities need to be eliminated, which are not only detrimental in terms of public interest but also distort the competitive conditions. Since the markets of products covered by harmonised excise taxation have seen, and will be seeing, untaxed substitutes being traded, the dilemma occurs whether elimination of such disparities in taxation, which actually boil down to a discrimination of taxed producers and suppliers, should follow the path of enlarging the scope of excise harmonisation, or be an initiative of the EU Member States.

Using the notion of 'substitute [*resp.* replacement] tobacco products', the author argues that the indispensable disparity elimination process ought to be initiated and implemented by the Member States, since the enlargement of the material scope of the excise tax is a very slow and fiscally inefficient process.

Keywords: excise tax, harmonisation of excise tax, substitute/replacement products, fiscal efficiency

1. Podatek akcyzowy może i powinien rządzić się swoistą i spójną filozofią fiskalną, jeśli oczywiście będzie kształtowany w sposób kompetentny, a szeroko pojęty prawodawca (krajowy i wspólnotowy) oraz organy władzy (organy skarbowe oraz sądy) interpretujące oraz stosujące przepisy tego podatku, będą znać jego treść i – co najważniejsze – rozumieć i akcentować racjonalny model tego podatku wynikający z tejże filozofii. Od ponad piętnastu lat, gdy podatek ten został w istotnej części poddany harmonizacji w Unii Europejskiej¹, nie sposób doszukać się nawet jakiegokolwiek myśli przewodniej, która rządziłaby jego generalną koncepcją, poza oczywiście nie mającą obiektywnie większego znaczenia fiskalnego informatyzacją obsługi tego podatku. Merytoryczny kształt tego (prawdopodobnie nie tylko tego) podatku faktycznie uwarunkowany jest przez cztery niezależne grupy czynników:

- 1) lobbing rzeczywistych lub potencjalnych podatników lub innych interesariuszy w tym biznesu informatycznego: są to również tzw. międzynarodowe (czyli zagraniczne) oligarchie, które co najmniej lekceważą miejscowe władze państw członkowskich, usurpując sobie szczególną pozycję a przede wszystkim prawo do decydującego wpływu na opodatkowanie lub podwyższenie opodatkowania „ich wyrobów”: tu wszystkie chwytły są dozwolone; wchodzi w grę również hejt i zastraszenie²,
 - 2) niejawne związki (ogłędne określenie) potencjalnych i rzeczywistych (oczywiście tylko dużych) podatników tego podatku z klasą polityczną i wysokimi urzędnikami, zwłaszcza biurokracją wspólnotową: tu też istotny wpływ mają również polityczne wpływy tych państw, które świadomie realizują interesy niektórych podatników również na rynkach obcych. Niekiedy działania te są w pełni zrozumiałe a nawet racjonalne, gdy np. określone państwo chroni określony produkt będący częścią ich dziedzictwa kulturowego przed wyniszczeniem również przy pomocy tego podatku przez konkurentów lub inne państwa, w tym również rękami organów UE³,
 - 3) instrumentalne wykorzystanie tego podatku dla potrzeb „szybkiej interwencji fiskalnej”, czyli jednorazowego zwiększenia dochodów budżetowych w momentach kryzysowych: wówczas na chybił trafił podwyższa się stawki wybranych wyrobów, choć najczęściej są to papierosy (w Polsce wódka) oraz rzadziej paliwa silnikowe. Nikt nie przejmuje się tym, że owe „szybkie interwencje fiskalne” często nie przynoszą spodziewanego wzrostu dochodów budżetowych, a nawet powodować mogą ich przejściowy spadek,
 - 4) ciche wykorzystywanie tego podatku do wyniszczenia lub w ten sposób osłabiania niektórych konkurentów albo uzyskiwania przewagi ekonomicznej przez faworyzowany podatkowo podmiot: między podatnikami tego podatku oferującymi analogiczne albo substytucyjne wyroby akcyzowe często trwa brutalna wojna albo zawierane są taktyczne sojusze w celu wspólnego wyeliminowania innego konkurenta, w czym świadomie lub nieświadomie uczestniczy prawodawca (krajowy oraz wspólnotowy). Jego rękami najprościej zniszczyć lub osłabić przeciwnika; niedawno w ten sposób częściowo „zlikwidowano” małych producentów papierosów elektronicznych a także do dziś dyskryminuje się węgiel pochodzący z miejscowego wydobycia preferując podatkowo import tego towaru.
- A to wszystko dzieje się w warunkach niewielkiej, a często wręcz fałszywej wiedzy na temat tego podatku w istotnej części klasy politycznej. Ten stan ukształtował się w czasach nie tylko w Polsce pod rządami tzw. liberalnej demokracji, gdzie „wszystko jest rynkowym towarem”, w tym również prawo i podatki, żadna wiedza merytoryczna nie ma żadnej wartości rynkowej a przede wszystkim nie jest nikomu potrzebna: wartością jest to, co można w szerokim tego słowa znaczeniu „sprzedać” lub „kupić” (prywatyzacja władzy publicznej)⁴. A co mają ludzie władzy do zaoferowania w podatkach? Za co ktoś zasobny może bezpośrednio lub pośrednio „zapłacić”? Lista owej oferty jest dość długa. „Inwestor” może być zainteresowany:
- 1) likwidacją lub obniżeniem opodatkowania sprzedanych przez siebie wyrobów lub usług,
 - 2) zróżnicowaniem stawek podatków w ten sposób, aby dyskryminować lub wręcz zlikwidować konkurenta oferującego lub sprzedającego substytucyjne wyroby lub usługi,
 - 3) likwidacją przy pomocy represyjnych lecz na dłuższą metę nieefektywnych fiskalnie kontroli skarbowych miejscowej produkcji konkurencyjnej dla „inwestora” po to, aby „oczyścić rynek” z krajowej konkurencji,
 - 4) wprowadzeniem wielu uciążliwych obostrzeń prawnych i administracyjnych dla podatników (zezwoleń, koncesjonowanie, nadzór) i następnie przy ich pomocy niedopuszczanie lub ograniczanie dostępu do rynku wszystkich lub niektórych konkurentów owego „inwestora”,
 - 5) zwrotem równowartości kwot zapłaconych podatku akcyzowego tylko niektórym „inwestorom”, którzy dzięki temu uzyskują przewagę nad konkurentami.
- Do tych działań najlepiej nadaje się właśnie akcyza, gdyż:
- a) jest podatkiem selektywnym: tylko niektóre dobra mogą być wyrobami akcyzowymi a inne nie, a ich dobór może być w interesie „inwestora”,
 - b) precyzyjne zdefiniowanie zakresu przedmiotowego opodatkowania w ramach grup zbliżonych wyrobów często jest obiektywnie trudne i obciążone subiektywizmem rządzenia; można więc opodatkować daną grupę wyrobów o wspólnych cechach fizyko-chemicznych, a nie opodatkować lub niżej opodatkować substytuty, które nie mają tych cech (przykładów jest wiele: przez co najmniej kilka lat brak było opodatkowania substytutów do wysoko opodatkowanych wyrobów akcyzowych z grupy „wyrobów tytoniowych”, które to substytuty nie były formalnie zaliczonego do wyrobów opodatkowanych: w przypadku napojów alkoholowych od kilkunastu lat najpopularniejszy z wyrobów jest kilkukrotnie niżej opodatkowany od jego najważniejszych substytutów,
 - c) obiektywnie skomplikowane zasady opodatkowania tym podatkiem, które można dalej w sposób zbędny skomplikować po to, aby ukryć uprzywilejowanie podatkowe niektórych wyrobów (przykładem jest właśnie zróżnicowanie zasad opodatkowania napojów alkoholowych w ten sposób, że najniżej opodatkowany jest czysty etanol zawarty w piwie, mimo że napój ten odpowiada za spożycie większości etanolu⁵,

d) żonglowanie nieprecyzyjnymi nazwami produktów i ich klasyfikacjami statystycznymi, zwłaszcza CN po to, aby wyłączyć z opodatkowania wybrane grupy wyrobów (przykład: opodatkowanie „olejów smarowych” i nieopodatkowanie „preparatów smarowych”).

Klasa polityczna faktycznie ma tu więc potencjalnie wiele do zaoferowania a „rynek legislacyjny” wyceni to, co wartość. Aby ukryć „rynkowy” charakter działalności regulacyjnej wykreowano coś co nosi nazwę biznesu eksperckiego, który udowodni (oczywiście nie za darmo) każdą, nawet najbardziej absurdalną tezę. W tym celu trzeba zniekształcić w sensie obiektywnym istniejący proces rynku rzetelnej wiedzy, który również zostaje podporządkowany interesom „inwestorów legislacyjnych”⁶.

Czy powyższe zjawiska występują tylko w przypadku podatku akcyzowego? Oczywiście nie, ale na tym polu są dużo trudniejsze do wykrycia, oczywiście pod warunkiem, że chce to ktoś ujawnić.

2. Jednym z istotnych wspomnianych już pośrednio przykładów występujących współcześnie dziwnych dysproporcji w opodatkowaniu podatkiem akcyzowym są tzw. wyroby zamienne w stosunku do wyrobów tytoniowych. W formalnej nomenklaturze są to tzw. wyroby nowatorskie oraz papierosy elektroniczne⁷, które są substytutami do wyrobów tytoniowych, zwłaszcza do papierosów. Opodatkowanie wyrobów zamiennych nie podlega jak dotąd harmonizacji; nie zaliczono ich do „wyrobów tytoniowych” w rozumieniu dyrektyw nr 2008/118/WE⁸ oraz 2011/64/UE⁹: w tej ostatniej jest jednak definicja „nowatorskiego wyrobu tytoniowego”. Jest to wyrób niebędący papierosem, tytoniem do samodzielnego skręcenia papierosów, tytoniem fajkowym, tytoniem do fajki wodnej, cygarem, cygaretką, tytoniem do zucia, tytoniem do nosa lub tytoniem do stosowania doustnego, wprowadzony po dniu 19 maja 2014 r. – czyli jest to, oględnie mówiąc, definicja bardzo ułomna. Papierosy elektroniczne oraz płyny do papierosów elektronicznych nie są zdefiniowane w obu powyższych dyrektywach. Definicja tego wyrobu znajduje się w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r.¹⁰: jest to wyrób, który może być wykorzystany do spożycia, w postaci pary zawierającej nikotynę spożywanej za pomocą ustnika, a także elementy tego wyrobu. Wyroby te mogą mieć charakter jednorazowego użytku lub wielokrotnego wykorzystania (napełniania) za pomocą pojemnika zapasowego lub w inny sposób (zbiorniczki) lub wielokrotnego ładowania. Płyny, które są wykorzystywane w papierosach elektrycznych, mogą nawet nie zawierać nikotyny.

Niektóre państwa członkowskie UE już wprowadziły podatek akcyzowy obciążający te wyroby, kierując się w tym zakresie różnicowanymi kryteriami. Z zasady i w tych przypadkach dominuje postawa ostrożna, choć miały miejsce również działania bardziej zdecydowane, które doprowadziły do wyeliminowania z rynku istotnej części opodatkowanej podaży i szybki rozwój szarej strefy. Organy UE podjęły już wstępne prace nad ewentualnym wypracowaniem koncepcji zharmonizowanego wzorca opodatkowania tych wyrobów¹¹, co jednak nastąpi w dość odległej perspektywie. Biorąc pod uwagę „siłę perswazji” niektórych podmiotów będących dawcami tych wyrobów, a zwłaszcza że są podmiotami mającymi ekonomiczne centra poza Unią Europejską, w tym nawet w

Stanach Zjednoczonych, należy sądzić, że objęcie tych wyrobów zharmonizowanymi zarządzeniami będzie, po pierwsze, wciąż odwołane a po drugie, zasady te będą musiały uwzględnić interesy głównych dostawców, którzy bezpardonowo zwalczają wszelkie próby efektywnego fiskalnie opodatkowania wyrobów, w tym zwłaszcza wyrobów nowatorskich, których rynek ma wysoką dynamikę.

Nieznana jest jeszcze ani perspektywa ani możliwy kształt zharmonizowanych zasad opodatkowania zakupu tych wyrobów – jeśli to zresztą w ogóle nastąpi. Dlatego też państwa członkowskie mogą i powinny – wbrew zwłaszcza lobbingsowi interesariuszy – podjąć próbę stworzenia racjonalnego, w tym przede wszystkim efektywnego fiskalnie modelu opodatkowania tych wyrobów kierując się następującymi zasadami:

- zasady opodatkowania tych wyrobów mają być porównywalne z obowiązującymi już regułami opodatkowania głównego (czyli papierosów),
- wysokość opodatkowania (skutek zastosowania stawki lub stawek w relacji do przychodów netto uzyskiwanych ze sprzedaży tych wyrobów na terytorium kraju) nie może ich ani faworyzować ani dyskryminować, przy czym docelowym rozwiązaniem powinno być ukształtowanie wysokości opodatkowania tak, aby ceny rynkowe oraz rentowność produkcji nowych substytutów relacji (wyrobów zamiennych) były porównywalne z cenami rynkowymi i rentownością produkcji papierosów; opodatkowanie akcyzą ma przecież charakter cenotwórczy,
- nie należy z jakichś niejasnych powodów tworzyć długich „okresów przejściowych” w których wyroby zamienne będą niżej opodatkowane w relacji do wyrobu głównego, bo stan ten z reguły utrwała się i trwale dyskryminuje właśnie te ostatnie, które są wyżej opodatkowane (czyli papierosy).

Opublikowano niedawno sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów dotyczące dostosowania dyrektywy 2014/40/UE w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów w pełni potwierdza prognozę, że ewentualna harmonizacja akcyzy dotycząca tych wyrobów jest dość mglista przyszłością a racjonalizacja ich opodatkowania pozostaje w gestii państw członkowskich.

Przypisy:

¹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2020 poz.772. t.j. z dnia 2020.04.23 z późn. zm.), która uchyliła ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. poz.257. z późn.zm.)

² Nie raz byłem adresatem tego rodzaju grózb.

³ Więcej jest złych niż dobrych przykładów: np. ponoć nie można zlikwidować bezzasadnych przywilejów w tym podatku dla najbardziej popularnych wyrobów alkoholowych, bo klasa polityczna w większości „lubi piwo”.

⁴ Szerzej na ten temat piszę w m.in. w książce pt. *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego. Problemy sporne.*, Warszawa 2021

⁵ Już około 11 litrów czystego spirytusu per capita rocznie.

⁶ W myśl cynicznej zasady ogólnej, że „ksiądz też modli się za pieniądze”.

⁷ Obecnie wyroby te są wymienione w poz. 46 i 47 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

⁸ z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U.UE z 2005 r. Nr. 9, st. 12 ze.zm.)

- ⁹ z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych.
- ¹⁰ W sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylenie dyrektywy 2001/37/WE, (Dz. U. UE. L. 127 z 29.04.2014.s.1)
- ¹¹ Art. 28 Dyrektywy 2014/40/UE zobowiązuje Komisję Europejską do opracowania sprawozdania w sprawie opodatkowania wyrobów powiązanych
- ¹² Bruksela z dnia 20.05.2021 r. COM (2021)241.final
- ¹³ R.Linka: „Obecnie nie jest zatem możliwe określenie czy oraz kiedy wyroby nowatorskie zostaną objęte harmonizacją. Sprawozdanie Komisji oraz ewentualne pomysły co do harmonizacji wyrobów nowatorskich to początek działań na rzecz nowelizacji dyrektywy tytoniowej. Tymczasem Komisja z właściwą sobie powściągliwością stwierdziła jedynie, iż: „*Podgrzewane wyroby tytoniowe powinny być ściśle monitorowane, ponieważ stwarzają szczególne wyzwania regu-*

lacyjne, m.in. w związku z ostrzeżeniami zdrowotnymi, stosowaniem aromatów i interakcją z urządzeniami. Istnieją również luki prawne w odniesieniu do nowych wyrobów nikotynowych lub podobnych (z wyjątkiem tych, które są dopuszczone do celów medycznych lub do celów zaprzestania palenia na podstawie zezwolenia medycznego)”, Serwis Podatku Akcyzowego, ISP 2021

Bibliografia

- Modzelewski W. (red.). (2015). *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym*, wyd. 4, Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Modzelewski W. (2020). *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Modzelewski W. (red.). (2020). *Podatek akcyzowy – 66 najważniejszych pojęć*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.