



## Edyta Sygut

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach  
Wydział Finansów i Ubezpieczeń  
Katedra Finansów Publicznych  
edyta.sygut@ue.katowice.pl

# PODATEK AKCYZOWY W WARUNKACH JEDNOLITEGO RYNKU EUROPEJSKIEGO<sup>1</sup>

**Streszczenie:** Elementem prawidłowego działania jednolitego rynku europejskiego jest ograniczanie, a w efekcie niwelowanie barier podatkowych w procesie wymiany gospodarczej. W tym celu na terenie Unii Europejskiej podejmowane są działania zmierzające do ujednoczenia prawa podatkowego. Podatek akcyzowy, będący podatkiem pośrednim, obciążającym konsumpcję oraz wpływającym na jej model za pośrednictwem ceny, zasługuje na szczególną uwagę. Objęcie harmonizacją podatku akcyzowego wynika także z jego roli w handlu międzynarodowym. Celem artykułu jest przedstawienie zasadniczych problemów harmonizacji podatku akcyzowego w ramach jednolitego rynku europejskiego i zbadanie oceny regulacji prawnych w zakresie obowiązującym polskie przedsiębiorstwa. Realizacji tego celu posłużyły zarówno studia literaturowe, jak i badania ankietowe przeprowadzone w grupie krajowych podmiotów gospodarczych.

**Słowa kluczowe:** harmonizacja, podatek akcyzowy, jednolity rynek europejski.

## Wprowadzenie

Spośród zjawisk i procesów determinujących kształt współczesnej gospodarki na szczególną uwagę zasługuje idea jednolitego rynku europejskiego na gospodarczej mapie świata, bowiem sprzyjające otoczenie biznesowe jest koniecznym warunkiem rozwoju i funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Konkurencja, jak również współpraca podmiotów gospodarczych na wspólnym rynku europejskim, wymagają ograniczania zróżnicowanych barier, w tym fi-

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

skalnych, mających wpływ na prowadzenie działalności gospodarczej. Kształt systemów oraz poszczególnych regulacji podatkowych w sposób istotny wpływa na decyzje gospodarcze i aktywność przedsiębiorców. Stanowi to uzasadnienie dla podejmowanych działań harmonizacyjnych w zakresie podatków, głównie podatków pośrednich, mających wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku na terenie Unii Europejskiej.

Celem artykułu jest przedstawienie zasadniczych problemów harmonizacji podatku akcyzowego w ramach jednolitego rynku europejskiego i zbadanie oceny regulacji prawnych w zakresie obowiązującym polskie przedsiębiorstwa. Realizacji tego celu posłużyły zarówno studia literaturowe, jak i badania ankietowe przeprowadzone w grupie krajowych podmiotów gospodarczych.

## 1. Harmonizacja podatku akcyzowego w Unii Europejskiej

Zadaniem jednolitego rynku europejskiego jest międzynarodowa integracja gospodarcza. Warto podkreślić, że akcyza jest podatkiem bardzo efektywnym oraz skutecznym narzędziem polityki rozwoju gospodarczego [Cnossen, 2005]. Jak stanowi art. 26 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału zgodnie z postanowieniami traktatów. Fundamentalną zasadą obowiązującą na jednolitym rynku europejskim jest zasada niedyskryminacyjnego traktowania przedsiębiorców i obywateli z innych państw członkowskich [Matarewicz, 2014, s. 37]. W sferze podatkowej oznacza to, że żadne z państw członkowskich nie ma prawa nakładać bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw podatków wewnętrznych wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Prawo wspólnotowe dopuszcza możliwość wprowadzania przez poszczególne państwa ograniczeń tych swobód, w tym swobody obrotu towarowego. Jednak wymaga to powołania się na ważny i uzasadniony interes publiczny w sprecyzowanych przez prawo wspólnotowe przypadkach [Oreziak, 2007, s. 98-99].

Istotą jednolitego rynku europejskiego jest dążenie do niezakłóconej konkurencji, opartej na wyżej wymienionych swobodach. Jednak sprawne funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga zniesienia barier, w tym podatkowych, fiskalnych. Ujednolicenie prawa podatkowego wewnątrz Wspólnoty Europejskiej określa się pojęciem „harmonizacja podatków”. Jak zauważa Sowa, podatki pośrednie mają charakter cenotwórczy, a na jednolitym rynku cena stanowi podstawowe narzędzie konkurencji między podmiotami gospodarczymi, dlatego czynniki wpływające na jej wysokość powinny być w krajach członkowskich podobne [Sowa, 2014, s. 455].

Harmonizacja podatków dąży do wyeliminowania rozbieżności w zakresie niezbędnym do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego [Oręziak, 2005, s. 212]. Jednak nie oznacza to eliminacji narodowych systemów podatkowych [Mączyński, 2004, s. 225].

Harmonizacja podatków pośrednich, w tym podatku akcyzowego, jest kluczowym elementem tworzenia jednolitego rynku. Podatek akcyzowy w sposób szczególny wpływa na kształtowanie warunków rynkowych. Podkreślić należy, że podatek akcyzowy jest przerzucalny i wpływa na kształtowanie popytu, a czasem także podaży, dlatego może stanowić instrument podziału o ograniczonym zakresie oddziaływania [Brzeziński, Głuchowski i Kosikowski, 1998, s. 148]. Zdanie to podziela Oręziak, wskazując, że stosowany w danym kraju system podatku akcyzowego niesie określone skutki dla modelu konsumpcji w tym kraju oraz stanowi zachętę do nielegalnego obrotu określonymi towarami (np. wyrobami alkoholowymi czy tytoniowymi) [Oręziak, 2005, s. 227-228].

Harmonizacja akcyzy we Wspólnocie Europejskiej była procesem dość skomplikowanym, w początkowej fazie wymagała na terenie całej Wspólnoty jednolitego określenia przedmiotu opodatkowania oraz metod ustalania podstawy opodatkowania. Ujednolicanie systemów podatkowych ma charakter systematyczny i trwały z uwagi na nieustannie zmieniające się warunki.

Głównym źródłem prawa z zakresu harmonizacji podatku akcyzowego są dyrektywy. Wśród nich na szczególną uwagę zasługuje Dyrektywa Rady 2008/118/WE, która jest określana mianem dyrektywy horyzontalnej lub systemowej [Lasiński-Sulecki (red.), 2014, s. 15]. Zawiera ogólne regulacje, mające zastosowanie we wszystkich podlegających harmonizacji akcyzach. Natomiast regulacje prawne dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych zostały zawarte w odrębnych dyrektywach dla każdej z grup (por. tabela 1).

**Tabela 1.** Standardy Unii Europejskiej w zakresie podatku akcyzowego, dotyczące poszczególnych grup wyrobów akcyzowych

Grupa wyrobów	Akt normatywny	Data wydania	Tytuł aktu	Dziennik Urzędowy
Alkohol i napoje alkoholowe	Dyrektywa Rady 92/83/EWG	19 października 1992 r.	W sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych	Dz. Urz. WE L 316 str. 21
	Dyrektywa Rady 92/84/EWG	19 października 1992 r.	W sprawie zbliżenia stawek podatku dla alkoholu i napojów alkoholowych	Dz. Urz. WE L 316 str. 29
Wyroby tytoniowe	Dyrektywa Rady 2011/64/UE	21 czerwca 2011 r.	W sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych	Dz. Urz. UE L 176 str. 24
Produkty energetyczne i energia elektryczna	Dyrektywa Rady 2003/96/WE	27 października 2003 r.	W sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej	Dz. Urz. UE L 283 str. 51

Źródło: Opracowanie własne.

Dyrektywy Rady UE wskazują warunki, jakie powinny być spełnione przez poszczególne państwa członkowskie, umożliwiające swobodny obrót wyrobami akcyzowymi pomiędzy państwami Unii Europejskiej. Harmonizacja podatku akcyzowego w ramach rynku wewnętrznego wymaga jednolitych regulacji, dotyczących identyfikacji i zasad przemieszczania wyrobów akcyzowych w celu zachowania bezpieczeństwa fiskalnego obrotu tymi wyrobami. Szczegółowe kwestie zapewniające swobodny obrót wyrobami akcyzowymi uregulowane zostały w licznych rozporządzeniach Komisji Europejskiej.

## **2. Istota i znaczenie nomenklatury scalonej w funkcjonowaniu podatku akcyzowego na jednolitym rynku europejskim**

Akcyza jako podatek selektywny obciąża tylko wybraną grupę wyrobów będących przedmiotem obrotu [Kałka i Ksieniewicz, 2013, s. 34]. Szczególnie istotne jest zatem określenie zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego, pozwalającego na odróżnienie wyrobów akcyzowych od wszelkich innych wyrobów. Prawodawca unijny w regulacjach definiujących wyroby akcyzowe posłużył się kodami nomenklatury scalonej (*Combined Nomenclature*, CN), gwarantując tym samym możliwie precyzyjne regulacje wytyczające zakres przedmiotowy akcyzy oraz obligując podatników akcyzy do znajomości przepisów prawa celnego w zakresie przepisów klasyfikacji taryfowej towarów.

Podstawę przepisów klasyfikacyjnych Unii Europejskiej stanowi Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. Podstawowy podział towarów stosowanych na obszarze Unii Europejskiej stanowi odzwierciedlenie odpowiednich regulacji w prawie międzynarodowym [Lasiński-Sulecki (red.), 2014, s. 25]. Nie zapewnia to jednak jednolitości i spójności klasyfikacji towarów w szczególności, jeśli wyrób został wyprodukowany poza Unią Europejską, gdzie nie ma zastosowania wspólnotowa nomenklatura scalona. Warto zaznaczyć, że klasyfikacja taryfowa została uregulowana w znacznej części na poziomie wiążących Unię Europejską umów międzynarodowych w Międzynarodowej konwencji w sprawie zharmonizowanego systemu określania i kodowania towarów sporządzonej w Brukseli dnia 14 czerwca 1983 r. [Międzynarodowa konwencja..., s. 3; Polskie Wydanie Specjalne, rozdz. 2, t. 3, s. 3].

Nomenklatura scalona pozwala na klasyfikowanie towarów, tworząc system umożliwiający identyfikację wyrobów w obrocie międzynarodowym, jak również krajowym, polski ustawodawca bowiem w art. 3 ustawy [Ustawa o podatku akcyzowym] również odwołuje się do wyżej wymienionej klasyfikacji.

Prawidłowa klasyfikacja towaru do kodu CN ma zasadnicze znaczenie na gruncie opodatkowania podatkiem akcyzowym, ponieważ umożliwia przede wszystkim określenie, czy dany wyrób stanowi wyrób akcyzowy. Odwołania do nomenklatury scalonej znajdują się głównie w dyrektywie energetycznej w celu określenia zakresu wyrobów energetycznych oraz w dyrektywie strukturalnej w zakresie opodatkowania alkoholu i napojów alkoholowych.

Ponadto pozwala na identyfikację obowiązków związanych z obrotem danym wyrobem. Między innymi ustawodawca powołuje się na nomenklaturę scaloną, wskazując wyroby akcyzowe, które muszą być produkowane w składzie podatkowym. Znajomość kodu CN pozwala także określić, czy przemieszczanie i obrót danym wyrobem akcyzowym zostały obciążone dodatkowymi obowiązkami administracyjnymi, np. obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy.

Istotny problem stanowi także identyfikacja kodu CN wyrobu akcyzowego w celu zastosowania właściwej stawki podatkowej. Stawki podatkowe dla wyrobów akcyzowych są uzależnione od szczegółowych cech danego wyrobu, których odzwierciedleniem są odpowiednie kody CN. Przejrzystość regulacji w tym zakresie ogranicza sytuacje niewłaściwego zaklasyfikowania danego wyrobu. Ponadto ustawodawca umożliwia w określonych sytuacjach – uzależnionych od kodu CN – zastosowanie preferencyjnej stawki lub zwolnienia z opodatkowania i niepłacenia jej w ogóle. Wskazane sytuacje wywołują określone skutki budżetowe, co potwierdza wagę tego zagadnienia w zakresie opodatkowania akcyzą.

Należy jednak podkreślić, że klasyfikacja wyrobów ma charakter obiektywny i zależy od rzeczywistego składu, właściwości fizyko-chemicznych, czy też procesu produkcji danego wyrobu [Lis, 2014, s. 161]. Kod CN nie może ulec zmianie przez deklarację, oświadczenie czy decyzję w tej sprawie producenta albo dystrybutora wyrobu.

Weryfikacja prawidłowości wskazania kodu CN powinna być dokonywana przez producenta, jak również przez podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego i importera [Parulski, 2016, s. 103]. Zaklasyfikowanie wyrobu do określonego kodu CN przez producenta nie zwalnia m.in. dystrybutora z kontroli prawidłowości tej czynności.

### **3. WIT i WIA – zakres ochrony oraz zasady funkcjonowania w warunkach jednolitego rynku europejskiego**

Jak już wcześniej wspomniano, określenie kodu CN ma kluczowy charakter dla podatników podatku akcyzowego, dlatego niezbędne stały się urzędowe środki umożliwiające potwierdzenie prawidłowości klasyfikacji konkretnego

wyrobu do danego kodu CN. Obowiązek prawidłowej klasyfikacji ciąży przede wszystkim na producencie wyrobów akcyzowych, jak również na podmiocie dystrybuującym dany wyrób. Do 31 grudnia 2014 r. zadanie to realizowane było wyłącznie za pośrednictwem wiążącej informacji taryfowej (dalej WIT). WIT ma na celu zapewnienie przejrzystości informacji celnej oraz wyeliminowanie rozbieżności i różnic w stosowaniu klasyfikacji towarowej w Unii Europejskiej. Procedura i warunki wydania WIT w całości odsyłają do regulacji celnych, skutkiem czego o WIT, czyli decyzję ustalającą właściwy kod CN dla określonego towaru, występować mogą jedynie podmioty, które uczestniczą w obrocie międzynarodowym danymi wyrobami z krajami spoza UE. Stanowi to istotną przeszkodę dla wielu podmiotów, które nie wykazują transakcji lub zamiaru ich dokonania z krajami spoza UE. Ponadto, jak zauważa Matarewicz, WIT jako urzędowy dokument potwierdzający klasyfikację towarową okazał się niewystarczający dla celów podatkowych, ponieważ nie potwierdza on właściwej stawki akcyzy, jeżeli wyrób o tym samym kodzie CN może podlegać różnym stawkom akcyzy [Matarewicz, 2016, s. 17]. Uwzględniając wady WIT dla celów podatkowych, na mocy Ustawy z dnia 7 listopada 2014 roku o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej do polskiego systemu prawnego wprowadzono instytucję wiążącej informacji akcyzowej (dalej WIA), która pozwala na zabezpieczenie pozycji podatkowej podatników akcyzy. Instytucja WIA ma charakter ściśle akcyzowy, chociaż opiera się na rozwiązaniach konstrukcyjnych właściwych dla prawa celnego i zastosowanych w instytucji WIT.

Od 1 stycznia 2015 r. na mocy art. 7d-7k ustawy [Ustawa o podatku akcyzowym] o jej uzyskanie starać się mogą podmioty dokonujące obrotu międzynarodowego, lecz również producenci i podmioty dokonujące wyłącznie obrotu wewnątrz krajowego czy wewnątrz unijnego [Parulski, 2016, s. 122]. Warto jednak zaznaczyć, że WIA zapewnia ochronę jedynie w zakresie przepisów akcyzowych, natomiast uzyskanie WIT gwarantuje jednocześnie ochronę, jaka wynika z prawa celnego oraz przepisów akcyzowych. Z punktu widzenia celów podatkowych uzyskanie WIA jest korzystniejsze, nie tylko bowiem precyzyjnie rozstrzyga kwestię klasyfikacji akcyzowej w układzie odpowiadającym nomenklaturze scalonej (CN) wyrobu będącego przedmiotem zapytania, lecz także ustala, według jakiej stawki jest opodatkowany oraz wskazuje pozostałe obowiązki akcyzowe, jakie wiążą się z jego produkcją czy przemieszczaniem [Parulski, 2016, s. 129].

#### 4. Wyniki badań

W celu zweryfikowania, jak przedsiębiorstwa postrzegają i oceniają opodatkowanie przychodów i dochodów podmiotów gospodarczych w warunkach jednolitego rynku europejskiego, przeprowadzono badania ankietowe (wywiad bezpośredni) na próbie 59 przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą na terenie województwa śląskiego. Wywiady wykonane zostały w okresie czerwiec-wrzesień 2015 r.

Wśród badanych podmiotów zaledwie 7 wskazało, że w zakresie czynności wykonywanych przez przedsiębiorstwo znajdują się czynności opodatkowane podatkiem akcyzowym. Niski, 12-proc. udział podmiotów gospodarczych, które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wykonują czynności opodatkowane podatkiem akcyzowym, potwierdza selektywny charakter tego podatku. Podatek akcyzowy nie jest podatkiem o charakterze powszechnym, tak jak podatek od towarów i usług czy podatki dochodowe. W rezultacie opodatkowaniu podlegają ściśle określone czynności i związane z nimi towary. Biorąc pod uwagę specyfikę tego podatku oraz tematykę niniejszego artykułu, analizie poddane zostały wyniki badań przeprowadzonych wyłącznie wśród podmiotów będących podatnikami podatku akcyzowego.

Ze względu na przynależność branżową dominowały przedsiębiorstwa przemysłowe (43%) i przedsiębiorstwa handlowe (43%). Natomiast pozostałe z badanych podmiotów prowadzą działalność usługową.

Spośród ankietowanych podmiotów 57% prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, 29% funkcjonuje jako spółka akcyjna, natomiast jeden podmiot zadeklarował formę spółki jawnej.

Warto zaznaczyć, że wyłącznie jeden podmiot funkcjonuje na rynku w przedziale od 1 roku do 5 lat, pozostałe podmioty wskazały natomiast okres prowadzenia działalności gospodarczej dłuższy niż 10 lat.

We wszystkich badanych przedsiębiorstwach właścicielem był podmiot krajowy. Większość ankietowanych przedsiębiorstw to przedsiębiorstwa duże (57%), czyli zatrudniające średniorocznie w przeliczeniu na pełne etaty powyżej 250 pracowników. W dalszej kolejności były małe przedsiębiorstwa (29%), czyli zatrudniające od 11 do 50 pracowników. 14% ogólnej liczby badanych przedsiębiorstw stanowiły przedsiębiorstwa zatrudniające średniorocznie w przeliczeniu na pełne etaty od 51 do 250 pracowników.

Ogólnokrajowy zasięg działalności deklarowało 58% przedsiębiorstw. Wyłącznie jedno przedsiębiorstwo ogranicza się do regionalnego rynku, natomiast przedsiębiorstwa o międzynarodowym zasięgu działalności stanowiły 29%. Warto zaznaczyć, że podmioty gospodarcze deklarujące międzynarodowy zasięg

działalności niechętnie wskazywały kraj pochodzenia swoich interesariuszy (dostawców, odbiorców, kapitałodawców, kapitałobiorców). Za ledwie jeden podmiot udzielił odpowiedzi na to pytanie, wskazując Czechy jako kraj pochodzenia swoich dostawców oraz Niemcy jako kraj pochodzenia swoich odbiorców.

W badanych przedsiębiorstwach czynności opodatkowane podatkiem akcyzowym mają związek w zdecydowanej większości podmiotów z produkcją wyrobów akcyzowych (72%), a następnie importem wyrobów akcyzowych (28%) i nabyciem wewnątrzspółnotowych wyrobów akcyzowych (28%) oraz wyprodukczeniem wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego (14%)<sup>2</sup>.

Czynności opodatkowane podatkiem akcyzowym we wszystkich badanych podmiotach mają związek z jednorodną grupą wyrobów akcyzowych zaliczanych do grupy produktów energetycznych i energii elektrycznej. Wśród nich jako przedmiot opodatkowania zaznaczano: paliwa silnikowe, paliwa opałowe, wyroby węglowe, gaz i energię elektryczną.

Badane przedsiębiorstwa negatywnie oceniły krajowe regulacje podatkowe w zakresie podatku akcyzowego. Jednak w pytaniu dotyczącym oceny regulacji prawnych w zakresie podatku akcyzowego w poszczególnych obszarach respondenci niechętnie dokonywali oceny i najczęściej wskazywali odpowiedź „brak opinii” (por. tabela 2 i 3).

**Tabela 2.** Ocena krajowych regulacji podatkowych w zakresie podatku akcyzowego

Wyszczególnienie	Wskazania	
	liczba	(w %)
Pozytywna	0	0
Raczej pozytywna	2	29
Negatywna	4	43
Raczej negatywna	1	14

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

**Tabela 3.** Ocena krajowych regulacji podatkowych w zakresie podatku akcyzowego w poszczególnych obszarach

Czynność	Ocena				
	Bardzo skomplikowane	Skomplikowane	Mało skomplikowane	Nieskomplikowane	Brak opinii
1	2	3	4	5	6
Rejestracja podmiotów		14 %			86%
Zakładanie i prowadzenie składu podatkowego					100%
Składanie zabezpieczenia akcyzowego			14%		86%

<sup>2</sup> Możliwe było zaznaczenie więcej niż jednej odpowiedzi.



cd. tabeli 3

1	2	3	4	5	6
Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego			14%		86%
Ustalenie podstawy opodatkowania i właściwej stawki podatkowej	14%				86%
Składanie deklaracji podatkowych	14%			14%	72%
Obrót wyrobami akcyzowymi w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy		14%			86%
Obrót wyrobami akcyzowymi z zapłaconą akcyzą				14%	86%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Podmioty, które zdecydowały się dokonać oceny regulacji akcyzowych, za bardzo skomplikowane uznały regulacje związane z ustalaniem podstawy opodatkowania i właściwej stawki podatkowej. Opinie dotyczące przepisów podatkowych w zakresie składania deklaracji podatkowych były bardzo zróżnicowane, część podmiotów oceniła je bowiem jako bardzo skomplikowane, a część jako nieskomplikowane. Rozbieżność opinii w tym zakresie może być spowodowana obowiązkiem składania różnych deklaracji, gdyż deklaracje podatkowe w zakresie podatku akcyzowego składają się z formularza głównego oraz formularzy szczegółowych, dotyczących poszczególnych grup wyrobów akcyzowych. Przepisy podatkowe związane z rejestracją podmiotów oraz obrotem wyrobami akcyzowymi w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy zostały uznane za skomplikowane. Badania wykazały, że przepisy podatkowe określające składanie zabezpieczenia akcyzowego oraz ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego są dla przedsiębiorstw mało skomplikowane. Wśród wskazanych regulacji podatkowych jedynie związane z obrotem wyrobami akcyzowymi z zapłaconą akcyzą zostały uznane za nieskomplikowane.

Ponadto przedsiębiorcy potwierdzili, że stosowanie nomenklatury scalonej w zakresie podatku akcyzowego ułatwia prowadzenie działalności gospodarczej w ramach jednolitego rynku europejskiego. Jednak w pytaniach dotyczących oceny wiążącej informacji taryfowej (w zakresie zapewniania jednolitego i poprawnego stosowania nomenklatury scalonej na terenie UE) najczęściej deklaruwali brak opinii w tym zakresie. Może to wynikać z nieznaności tego środka weryfikacji klasyfikacji towarowej z uwagi na fakt, że rozwiązanie to jest dostępne wyłącznie dla podatników, którzy zamierzają prowadzić lub prowadzą obrót międzynarodowy. Natomiast większość podmiotów objętych badaniem

wskazała regionalny i ogólnokrajowy zasięg działalności, co uniemożliwia ubieganie się o WIT. Przedsiębiorstwa objęte badaniem z wyjątkiem jednego uznały, że uzyskanie wiążącej informacji akcyzowej stanowi skuteczny instrument zabezpieczenia się przed ryzykiem nieprawidłowej klasyfikacji wyrobu. Jednocześnie większość z nich stwierdziła, że podatnicy nie powinni ponosić kosztów związanych z badaniami lub analizami wykonywanymi przez laboratoria celne i przeprowadzanymi w toku wydania WIA. Zdecydowanie bardziej podzielone zdania występowały w odniesieniu do terminu wydania WIA przez organ podatkowy. 57% podmiotów uznało za konieczne skrócenie trzymiesięcznego czasu wydania WIA, natomiast 43% przedsiębiorców nie dostrzega takiej potrzeby, mając na uwadze obrót wyrobami objętymi akcyzą.

Trudności w zakresie interpretacji dotychczasowych wyników badań wynikają z problemu związanego z ustaleniem, jaką część działalności gospodarczej stanowią czynności objęte opodatkowaniem podatkiem akcyzowym. Niewątpliwie należy kontynuować badania w zakresie funkcjonowania podatku akcyzowego w warunkach jednolitego rynku europejskiego w ocenie polskich przedsiębiorców. W tym celu niezbędne jest wyłonienie i objęcie analizą podmiotów, w których czynności związane m.in. z produkcją wyrobów akcyzowych, importem wyrobów akcyzowych bądź nabyciem wewnątrzspółnotowych wyrobów akcyzowych stanowią podstawową działalność danego pomiotu.

## Podsumowanie

Efektom trwającego już niemalże pół wieku procesu integracji gospodarczej w Europie jest funkcjonowanie w ramach Unii Europejskiej wewnętrznego rynku towarów, usług, kapitału i osób. Z uwagi na to, że podatki są jednym z czynników, które mogą wpływać na kształtowanie się strumieni handlu międzynarodowego w ramach jednolitego rynku europejskiego, podejmowane są działania mające na celu zniesienie barier fiskalnych. Na szczególną uwagę zasługuje harmonizacja podatków pośrednich, które dotyczą obrotu, produkcji i konsumpcji dóbr i usług, a także w sposób istotny wpływają na cenę płaconą przez finalnego nabywcę. Harmonizacja podatku akcyzowego jest wyjątkowo skomplikowanym procesem z uwagi na specyficzny charakter tego podatku, zwłaszcza w zakresie regulacji prawnych związanych z identyfikacją wyrobów akcyzowych i przemieszczaniem tych wyrobów. Prawidłowa identyfikacja wyrobu i jego klasyfikacja taryfowa do celów akcyzy ma zasadnicze znaczenie. W tym aspekcie istotne staje się pytanie o postrzeganie obowiązujących rozwiązań w zakresie podatku akcyzowego przez polskich przedsiębiorców. Przeprowa-

dzone badania ankietowe wskazują, że w odczuciu polskich podmiotów gospodarczych podatek akcyzowy jest postrzegany jako podatek trudny i skomplikowany. Dotychczas uzyskane rezultaty należy uznać za przyczynek do dalszych badań w zakresie funkcjonowania podatku akcyzowego w warunkach jednolitego rynku europejskiego

## Literatura

- Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C. (1998), *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Cnossen S. (2005), *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford University Press, Oxford.
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, Dz. Urz. UE L 9.
- Kałka M., Ksieniewicz U. (2013), *Podatek akcyzowy. Leksykon 2013*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław.
- Lasiński-Sulecki K. (red.) (2014), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.
- Lis E. (2014), *Wpływ zmian w Nomenklaturze Scalonej na klasyfikację wyrobów dla celów podatku akcyzowego – wybrane przykłady* [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Matarewicz J. (2014), *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa.
- Matarewicz J. (2016), *Akcyza. Przewodnik po zmianach*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Mączyński D. (2004), *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa.
- Międzynarodowa konwencja w sprawie zharmonizowanego systemu określania i kodowania towarów sporządzona w Brukseli dnia 14 czerwca 1983 r. Dz. Urz. WE L 198 z 20.07.1987; Dz. Urz. UE Polskie Wydanie Specjalne, rozdz. 2, t. 3.
- Oreziak L. (2005), *Finanse Unii Europejskiej*, WN PWN, Warszawa.
- Oreziak L. (2007), *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego w Warszawie, Warszawa.
- Parulski S. (2016), *Akcyza. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wójtowicz K. (2003), *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987; Dz. Urz. UE Polskie Wydanie Specjalne, rozdz. 2, t. 2 z późn. zm.

Sowa B. (2014), *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, z. 37(1), Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów.

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Dz. Urz. UE C 326. s. 37.

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

#### **EXCISE DUTY IN THE CONTEXT OF SINGLE EUROPEAN MARKET**

**Summary:** One of the elements that guarantee proper operation of a single market in the European Union is reduction leading to elimination of tax barriers in the process of economic exchange. In order to achieve this target, there are actions undertaken on the territory of the European Union, aimed at harmonization of tax laws. In particular, the excise duty, an indirect tax charged on consumption and affecting a model of consumption via prices, must be noted. Including the excise duty in the process of harmonization is also based on its role in the international trade. The objective of the paper is to present essential issues related to the harmonization of the excise duty as a part of Single European Market and the analysis of the assessment of legal regulations applicable to Polish companies. The objective has been achieved through literature research and the surveys carried out in a group of domestic business entities.

**Keywords:** harmonization, excise duty, Single European Market.