

DOMINIK MACZYŃSKI

## AKCYZA W PRAWIE UNII EUROPEJSKIEJ I W PRAWIE STANÓW ZJEDNOCZONYCH AMERYKI PÓŁNOCNEJ

**I.** Akcyza jest podatkiem powszechnie pobieranym zarówno na terenie Unii Europejskiej, jak i USA. Choć podatek ten nie zawsze jest zauważany przez podatników z powodu uiszczenia go w cenie nabywanych towarów, jest on przedmiotem szczególnej troski prawodawców. Rządy poszczególnych państw (stanów) powszechnie wykorzystują akcyzy, zdając sobie sprawę z ich znaczenia fiskalnego. Warto więc przyjrzeć się uregulowaniu tych podatków w prawie europejskim i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, a także pokusić się o próbę dokonania ich porównania.

**II.** Obok podatku od wartości dodanej, podatek akcyzowy jest jednym z dwóch podatków zharmonizowanych w prawie europejskim. Oznacza to, że w Europie istnieje dwustopniowy model legislacji, tzn. na poziomie Unii Europejskiej obowiązują dyrektywy wyznaczające pewien wzorzec, który powinien być następnie odzwierciedlony w prawodawstwach krajowych poszczególnych państw członkowskich.

Aktualny stan prawny w zakresie akcyz zawiera się w dyrektywach odnoszących się do ogólnych i wspólnych postanowień dotyczących harmonizacji wszystkich akcyz<sup>1</sup> oraz w szczegółowych dyrektywach odnoszących się do poszczególnych wyrobów opodatkowanych, tj. tytoniu i wyrobów tytoniowych, alkoholu i napojów alkoholowych oraz tzw. produktów energetycznych<sup>2</sup>.

W praktyce ujednociono zasady poboru podatku wyłącznie w odniesieniu do wskazanych powyżej trzech grup produktów. W przypadku tych towarów

---

<sup>1</sup> Dyrektywa Rady EWG nr 1992/12 z 25 lutego 1992 r. w sprawie ustaleń ogólnych produktów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu i kontroli obrotu tymi produktami (Dz. Urz. 1992, L 76/1 z późn. zm.) oraz dyrektywa Rady EWG nr 1969/169 z 28 maja 1969 r. dotycząca harmonizacji przepisów prawnych, rozporządzeń i procedur administracyjnych związanych ze zwolnieniem od podatków obrotowego i akcyzowego od towarów importowanych w ramach międzynarodowego ruchu turystycznego (Dz. Urz. EWG 1969, L 133/6 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady nr 92/79/EEC z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków akcyzowych od papierosów (OJ L 316, 31/10/1992, p. 8); dyrektywa Rady nr 92/80/EEC z 19 października 1992 r. w sprawie podatku od innych niż papierosy wyrobów tytoniowych (OJ L 316, 31/10/1992, p. 10); dyrektywa Rady nr 92/83/EEC z 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktur podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych (OJ L 316, 31/10/1992, p. 21); dyrektywa Rady nr 92/84/EEC z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych (OJ L 316, 31/10/1992, s. 29); dyrektywa Rady nr 03/96 z 27 października 2003 r. w sprawie przebudowy wspólnotowej struktury opodatkowania produktów energetycznych i elektryczności (OJ 2003, L 283/51).

państwa członkowskie są zobowiązane do opodatkowania według reguł określonych w prawie wspólnotowym, zachowując prawo do kształtowania stawek podatkowych na dowolnym poziomie, o ile nie są one niższe od stawek minimalnych wynikających z dyrektyw. W pozostałym zakresie poszczególne kraje mogą decydować zarówno o opodatkowaniu innych wyrobów, jak i sposobie ich opodatkowania, o ile podatki te nie zakłócają prawidłowego funkcjonowania wspólnego rynku.

Państwa członkowskie Unii Europejskiej stosują dwojaką technikę legislacyjną przy normowaniu opodatkowania akcyzowego. Część państw dokonuje regulacji w jednym akcie prawnym, który swoim zakresem przedmiotowym obejmuje wszystkie, bądź niemal wszystkie akcyzy obowiązujące w danym systemie podatkowym. Wśród państw, które opodatkowały wyroby akcyzowe w ten sposób, znajdują się m.in. Francja, Grecja, Hiszpania, Holandia i Portugalia. Liczniej reprezentowana jest grupa państw, które normują poszczególne akcyzy w odrębnych ustawach. Pomiędzy tymi krajami istnieją jednak znaczne różnice. Niektóre z państw uregulowały w odrębnych aktach prawnych całe grupy wyrobów akcyzowych, np. wszystkie alkohole i napoje alkoholowe (taka technika legislacyjna została przyjęta m.in. w Belgii, Finlandii, Luksemburgu, Szwecji i Wielkiej Brytanii), podczas gdy inne decydowały się na bardziej szczegółowe wyodrębnienie wyrobów opodatkowanych w poszczególnych aktach prawnych. Do krajów stosujących taką metodę podatkową należą np. Niemcy, Austria i Dania. We wszystkich tych państwach odrębnie uregulowane są poszczególne rodzaje napojów alkoholowych (obowiązują np. osobne ustawy dotyczące opodatkowania piwa, wina czy alkoholu etylowego)<sup>3</sup>.

Wysokość podatku akcyzowego na zharmonizowane wyroby akcyzowe jest w wysokim stopniu zróżnicowana. W odniesieniu do niektórych napojów alkoholowych odmiennie ukształtowana została także podstawa opodatkowania. Państwa członkowskie nakładają podatek akcyzowy na piwo albo w stosunku do liczby stopni PLATO w 1 hl wyrobu, albo w stosunku do zawartości alkoholu w 1 hl wyrobu. Pierwszy model opodatkowania obowiązuje m.in. w Austrii, Belgii, Niemczech, Grecji, Włoszech, Luksemburgu i Holandii, natomiast drugi m.in. w Finlandii, Francji, Irlandii, Szwecji i Wielkiej Brytanii. W pierwszej grupie państw najwyższy podatek obowiązuje we Włoszech i wynosi 2,35 euro, a najniższy w Niemczech i Luksemburgu i wynosi 0,748 euro. Wśród państw członkowskich nakładających akcyzę w stosunku do zawartości alkoholu najwyższy podatek jest w Wielkiej Brytanii (20,22 euro), a najniższy na Łotwie (1,87 euro)<sup>4</sup>.

W przypadku opodatkowania wina, podstawą opodatkowania jest 1 hl produktu. Najwyższy podatek na wina niemusujące obowiązuje w Wielkiej Brytanii (262,56 euro), natomiast niektóre państwa, jak np. Austria, Niemcy, Grecja i Włochy, w ogóle nie opodatkowały akcyzą tego produktu. Najwyższa

<sup>3</sup> D. Mączyński, *Polska akcyza na tle regulacji europejskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2/3, s. 62-63.

<sup>4</sup> Dane za: Komisja Europejska, *Excise Duty Tables – July 2007*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_I\\_alcohol-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf).

stawka akcyzy na wina musujące obowiązuje w Irlandii (546,01 euro), a niektóre państwa (Grecja, Włochy, Luksemburg i Hiszpania) w ogóle zrezygnowały z opodatkowania tego wyrobu<sup>5</sup>.

We wszystkich państwach członkowskich akcyza na alkohol etylowy nakładana jest w stosunku do 1 hl czystego alkoholu. Najwyższa stawka podatkowa została określona w Szwecji (5.373,19 euro), a najniższa w Bułgarii (562,43 euro)<sup>6</sup>.

Nie mniejsze różnice występują w przypadku opodatkowania wyrobów tytoniowych, a w szczególności papierosów<sup>7</sup>. Wynikają one z jednej strony z odmiennej wielkości spożycia, a z drugiej z inaczej ukształtowanej stawki podatkowej oraz innego rozłożenia akcentów pomiędzy stawkę kwotową i procentową. Porównanie wysokości opodatkowania akcyzą papierosów nie jest łatwe z uwagi na stosowanie złożonej, kwotowo-procentowej stawki podatkowej. Kwotowy element w najwyższej wysokości w stosunku do 1000 szt. wyrobów ustalony jest w Wielkiej Brytanii (160,27 euro), a w najniższej wysokości w Bułgarii (3,32 euro). Trzeba jednak podkreślić, że element procentowy w tych państwach wynosi odpowiednio 39,49% i 5,65%<sup>8</sup>.

W przypadku opodatkowania cygar państwa członkowskie zastosowały albo stawkę procentową, albo kwotową za 1000 szt. cygar. Wyjątkiem są Niemcy, które ustaliły stawkę mieszaną, z dominującym elementem kwotowym (14 euro) oraz procentowym w wysokości 1,47%. Spośród państw stosujących opodatkowania kwotowe najwyższa stawka została określona w Wielkiej Brytanii (ok. 233,43 euro), a najniższa na Litwie (11,10 euro). Najwyższy podatek akcyzowy w państwach stosujących stawkę procentową obowiązuje na Węgrzech (28%), a najniższy m.in. w Luksemburgu i Holandii (5%)<sup>9</sup>.

Ze względu na różnorodność paliw silnikowych duże zróżnicowanie wysokości podatku występuje przy opodatkowaniu tzw. produktów energetycznych. Przykładowo, najwyższa stawka podatku na benzynę bezołowiową ustalona została w Wielkiej Brytanii i wynosi 759,99 euro, a najniższa na Litwie (287,01 euro)<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> Dane za: Komisja Europejska, *Excise Duty Tables – July 2007*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_I\\_alcohol-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf).

<sup>6</sup> Dane za: Komisja Europejska, *Excise Duty Tables – July 2007*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_I\\_alcohol-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf).

<sup>7</sup> S. Cnossen, *Taxation of Tobacco*, w: *Excise Tax Policy and Administration*, International Conference April 11-12, 2002, Haga 2002, s. 20.

<sup>8</sup> Dane za: Komisja Europejska, *Excise Duty Tables – July 2007*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_III\\_tobacco-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf).

<sup>9</sup> Dane za: Komisja Europejska, *Excise Duty Tables – July 2007*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_III\\_tobacco-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf).

<sup>10</sup> Dane za: Komisja Europejska, *Excise Duty Tables – July 2007*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_II\\_energy-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy-en.pdf).

Tabela 1

Stawki podatkowe akcyzy w państwach Unii Europejskiej

Wyroby akcyzowe	Najwyższa stawka (euro) (kraj)	Najniższa stawka (euro) (kraj)
piwo (stopnie Plato/1 hl)	<b>2,35</b> (Włochy)	<b>0,748</b> (m.in. Niemcy)
wino niemusujące (1hl)	<b>262,56</b> (Wielka Brytania)	<b>0</b> (m.in. Austria)
alkohol etylowy (1 hl czystego alkoholu)	<b>5.373,19</b> (Szwecja)	<b>562,43</b> (Bułgaria)
papierosy (1000 szt.)	<b>160,27 + 39,49% MCD<sup>11</sup></b> (Wielka Brytania)	<b>3,32 + 5,65% MCD</b> (Bułgaria)
cygara (1000 szt.)	<b>233,43</b> (Wielka Brytania)	<b>11,10</b> (Litwa)
benzyna bezołowiowa (1000 l)	<b>759,99</b> (Wielka Brytania)	<b>287,01</b> (Litwa)

**III.** W Polsce, podobnie jak w większości państw europejskich, podatek akcyzowy jest istotnym elementem systemu podatkowego, stanowiąc ok. 20% ogółu dochodów budżetowych. Wpływy z tego podatku stanowią wyłącznie dochody budżetu centralnego, nie partycypują w nich jednostki samorządu terytorialnego. Akcyza została uregulowana w jednym akcie prawnym – w ustawie o podatku akcyzowym z 2003 r.<sup>12</sup> Ustawa normuje zarówno opodatkowanie tzw. zharmonizowanych wyrobów akcyzowych, których konieczność opodatkowania wynika z prawodawstwa wspólnotowego, jak i wyrobów niezharmonizowanych, które państwo może objąć podatkiem, o ile opodatkowanie nie sprzeciwia się podstawowym swobodom traktatowym, w szczególności swobodzie przepływu towarów. Do wyrobów zharmonizowanych, zgodnie z wymogami prawa unijnego, ustawa zalicza paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Wyroby niezharmonizowane to m.in. samochody osobowe, kosmetyki, broń palna, wyposażenie kasyn<sup>13</sup>. Obecny kształt opodatkowania w Polsce odzwierciedla, co do zasady, przyjęty w prawodawstwie wspólnotowym model. Opodatkowanie wyrobów zharmonizowanych zostało wpisane we wspólnotowy system obrotu wyrobami akcyzowymi. Wyroby niezharmonizowane zostały poddane opodatkowaniu według odrębnego trybu, który nie wymaga harmonizacji z zasadami dotyczącymi opodatkowania wyrobów akcyzowy w Unii Europejskiej. Katalog wyrobów akcyzowych nie budzi zasadniczych

<sup>11</sup> MCD – maksymalna cena detaliczna oznaczana przez producenta na potrzeby opodatkowania akcyzą.

<sup>12</sup> Ustawa z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.).

<sup>13</sup> Wyrokiem z 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał polską ustawę w zakresie opodatkowania samochodów osobowych za niezgodną Traktatem ustanawiającym Wspólnotę Europejską.

wątpliwości. Wyjątek stanowi opodatkowanie energii elektrycznej, która zgodnie z polską ustawą podlega opodatkowaniu według reguł obowiązujących dla wyrobów niezharmonizowanych, podczas gdy prawodawstwo unijne zakłada, że wyrób ten powinien podlegać unijnemu reżimowi podatkowemu<sup>14</sup>.

Wysokość stawek podatkowych uwzględnia normy unijne i przewyższa przewidziane w prawie europejskim minima, z wyjątkiem opodatkowania papierosów. W tym zakresie Polska wynegocjowała termin przejściowy, jednocześnie zobowiązując się do spełnienia kryteriów unijnych do 31 grudnia 2008 r.

Tabela 2

Przykładowe stawki podatkowe w Polsce na tle stawek minimalnych UE

Wyroby akcyzowe	Minimalne stawki akcyzy w Unii Europejskiej (euro)	Stawki akcyzy w Polsce (złoty – euro) <sup>15</sup>
alkohol etylowy (1 hl)	550	4.550-1.300
piwo (1 <sup>o</sup> PLATO)	0,748	6,86-1,96
olej napędowy (1000 l)	302	1.180-337,14
benzyna bezołowiowa (1000 l)	359	1.565-447,14

IV. Obowiązujący w Stanach Zjednoczonych Ameryki system podatkowy został ukształtowany przez postanowienia Konstytucji USA uchwalonej w 1787 r. Na jej podstawie, aż do początku XX w., władze federalne były upoważnione jedynie do pobierania niewielkiej liczby danin. Dochody publiczne czerpano wyłącznie z pośrednich form opodatkowania, w szczególności akcyz oraz danin pobieranych w związku z importem i eksportem towarów. Z wyjątkiem dwóch krótkich okresów, kiedy podjęto – zakończone zresztą niepowodzeniem – próby wprowadzenia podatku dochodowego (w okresie wojny domowej Sąd Najwyższy w 1894 r. uznał ten podatek za niezgodny z Konstytucją), daninami państwowymi były: cła oraz akcyzy na tytoń i napoje alkoholowe<sup>16</sup>. Pozyskiwanie środków publicznych jedynie dzięki wykorzystaniu pośrednich form opodatkowania budziło jednak sporo kontrowersji. Z jednej strony pośrednie podatki konsumpcyjne nakładane głównie na wyroby postrzegane przez Amerykanów jako „grzeszne”, np. alkohol czy tytoń, cieszyły się dużą popularnością, w szczególności biorąc pod uwagę konstytucyjną przeszkodę na drodze do wprowadzenia podatku dochodowego<sup>17</sup>. Z drugiej strony wysoki podatek na alkohol i związane z nim znaczne wpływy budżetowe były argumentem podnoszonym przez producentów alkoholu, mającym przekonać władze federalne o celowości zniesienia prohibicji.

<sup>14</sup> W przypadku opodatkowania energii elektrycznej Komisja wszczęła wobec Polski postępowanie mające na celu uznanie regulacji krajowych za niezgodne prawem UE.

<sup>15</sup> Przeliczenie po kursie 1 euro = 3,5 złoty.

<sup>16</sup> C. Webber, A. Wildavsky, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, New York 1986, s. 342.

<sup>17</sup> W. E. Brownlee, *Federal Taxation in America – A Short History*, Cambridge 1996, s. 33.

Analizując problematykę podatku akcyzowego w USA trzeba wskazać, że obowiązują tam dwa różne typy pośredniego podatku konsumpcyjnego – generalny podatek od sprzedaży oraz podatek akcyzowy<sup>18</sup>. Pierwszy rodzaj generalnego podatku od sprzedaży (*sales tax*) występuje zarówno jako podatek stanowy, jak i lokalny. Podatek ten ma konstrukcję zbliżoną do akcyzy, gdyż w odróżnieniu od podatku od wartości dodanej jest jednofazowy i nakładany wyłącznie w fazie sprzedaży detalicznej<sup>19</sup>. Podatek akcyzowy różni się od podatku od sprzedaży przede wszystkim zakresem przedmiotowym. W przeciwieństwie do powszechnego przedmiotowo podatku od sprzedaży, akcyza jest podatkiem nakładanym na wybrane produkty, zwane wyrobami akcyzowymi. Szczególny podatek akcyzowy nakładany jest na wszystkich poziomach władzy w USA, i chociaż obowiązuje ogromna liczba takich podatków, podstawowe znaczenie w kontekście uzyskiwanych dochodów mają podatki od paliw silnikowych, tytoniu i alkoholu<sup>20</sup>.

Podobnie jak w przypadku akcyz w europejskich systemach podatkowych, podstawa opodatkowania może być wyrażona zarówno jako ilość wyrobów akcyzowych, jak i ich wartość. W systemie akcyz federalnych dominują akcyzy pobierane od ilości wyrobów akcyzowych, czego przykładem mogą być akcyzy pobierane m.in. od paliw silnikowych, napojów alkoholowych czy wyrobów tytoniowych. Rzadziej zdarza się, by podstawę opodatkowania stanowiła wartość wyrobów akcyzowych. Ma to jednak miejsce m.in. w przypadku opodatkowania usług telefonicznych, ciężarówek i przyczep. Ponadto w systemie federalnym łączy się oba rodzaje podstaw opodatkowania przy opodatkowaniu jednego wyrobu akcyzowego, jak dzieje się to w przypadku m.in. biletów lotniczych na trasy lokalne.

Stawki podatkowe wyrażone są procentowo lub kwotowo. Niekiedy też zdarza się stosowanie stawek mieszanych, kwotowo-procentowych, jak np. w przypadku opodatkowania biletów lotniczych na trasy lokalne, kiedy podatek wynosi 7,5% wartości biletu oraz 2,75 USD (1,86 euro<sup>21</sup>) za każdy odcinek lotu.

Warto również zwrócić uwagę, że stawki na poszczególne przedmioty objęte opodatkowaniem wynikają z sumowania stawek nałożonych przez władze federalne oraz stawek podatkowych obowiązujących w stanach i okręgach lokalnych. Dla przykładu, stawka podatku federalnego na paliwa silnikowe wynosi 0,184 USD za galon (ok. 30 euro za 1000 l), natomiast dodatkowo doliczane stawki stanowe wahają się w zależności od stanu od 0,04 USD (ok. 10 euro za 1000 l) na Florydzie do 0,25 USD (ok. 40 euro za 1000 l) w Connecticut<sup>22</sup>.

Przykładowe stawki podatku akcyzowego pobieranego przez rząd federalny wynoszą<sup>23</sup> w przypadku paliw silnikowych (podstawą opodatkowania jest 1 galon<sup>24</sup>) 0,184 USD na benzynę (ok. 30 euro za 1000 l), 0,136 USD (ok. 20 euro

<sup>18</sup> J. H. Bowman, *Excise taxation*, w: *Handbook on Taxation*, red. W. B. Hildreth, J. A. Richardson, New York 1999, s. 677.

<sup>19</sup> Patrz np. J. F. Due, J. L. Mikesell, *Sales taxation*, Waszyngton 1995, s. 1 i n.

<sup>20</sup> J. H. Bowman, op. cit. s. 678.

<sup>21</sup> Przeliczenie dolarów na euro po kursie 1 euro = 1,5 dolara.

<sup>22</sup> J. H. Bowman, op. cit., s. 691.

<sup>23</sup> Źródło: *2005 U.S. Master Tax Guide*, red. G. G. Jones, Chicago 2004, s. 50-52.

<sup>24</sup> 1 galon USA = 3,785 litra.

za 1000 l) na gaz wykorzystywany do napędu pojazdów, 0,244 USD na olej napędowy (ok. 40 euro za 1000 l).

Podatek nakładany na napoje alkoholowe uzależniony jest od rodzaju wyrobu i wynosi (podstawą opodatkowania jest 1 galon) dla wybranych produktów: 13,50 USD (241 euro za 1 hl) dla alkoholu etylowego, od 1,07 USD (ok. 23 euro za 1 hl) do 3,15 USD (ok. 70 euro za 1 hl) dla wina w zależności od zawartości alkoholu w napoju, dla piwa 18 USD za baryłkę (ok. 10 euro za 1 hl)<sup>25</sup>.

Dla wyrobów tytoniowych stawki podatku akcyzowego wynoszą: w przypadku papierosów (1000 szt.) 19-40,95 USD (ok. 12,86-27,72 euro), cygar (1000 szt.) 1,828-48,75 USD (ok. 1,24-33 euro), tabaki (za 1 funt<sup>26</sup>) 0,585 USD (ok. 0,87 euro za kg), tytoniu do żucia (1 funt) 0,17 USD (ok. 0,28 euro za kg), tytoniu do fajek (1 funt) 1,0969 USD (ok. 1,70 euro za kg), tytoniu do zwijania własnoręcznego w bibułkach (1 funt) 1,0969 USD (ok. 1,70 euro za kg).

Oprócz opodatkowania trzech podstawowych grup wyrobów akcyzowych w przypadku innych produktów przykładowe stawki podatkowe wynoszą: na broń palną od 5 do 200 USD (ok. 3,40-135,40 euro) od sztuki w zależności od rodzaju broni, a na sprzęt wędkarski 10% detalicznej ceny sprzedaży.

**Tabela 3**

Przykładowe stawki akcyzy ustalone na szczeblu federalnym w przeliczeniu na euro

Wyroby akcyzowe	Stawki akcyzy (euro)
piwo (1 hl)	10
wino niemusujące (1hl)	23-70
alkohol etylowy (1 hl)	241
papierosy (1000 szt.)	12,86-27,72
cygara (1000 szt.)	1,24-33
benzyna bezołowiowa (1000 l)	30

Poza akcyzą obowiązującą na mocy ustawodawstwa federalnego, wszystkie stany w USA nakładają własne podatki akcyzowe. Różnice w stawkach między poszczególnymi stanami są bardzo duże, czego przykładem może być opodatkowanie papierosów, które wynosi od 13 USD (8,80 euro) za 1000 szt. w Virgini do 53 USD (35,88 euro) za 1000 szt. w stanie Waszyngton<sup>27</sup>. Do najbardziej popularnych podatków należą akcyzy od napojów alkoholowych, paliw do silników oraz tytoniu, które obowiązują w każdym stanie USA. Poszczególne stany w różnym stopniu wykorzystują podatki akcyzowe jako źródło zasilenia swoich budżetów. Udział dochodów z akcyz w ogólnej kwocie

<sup>25</sup> 1 baryłka = 31 galonów = 117,335 litra.

<sup>26</sup> 1 funt = 0,4536 kg.

<sup>27</sup> S. Cnossen, M. Smart, *Taxation of Tobacco*, w: *Excise Tax Policy and Administration*, International Conference, Haga 2002, s. 8 i n.

dochodów budżetowych (nie tylko podatkowych) wynosi od 0,7% w Massachusetts do 3,2% w Nevadzie. Przeciętnie dochody z akcyz stanowią ok. 1,5% całości budżetów stanowych<sup>28</sup>.

Pomiędzy stanami istnieją znaczne różnice w konstrukcji podatku akcyzowego, które dotyczą zarówno ustalenia katalogu wyrobów akcyzowych, jak i określenia podstawy opodatkowania oraz wysokości stawek podatkowych. W przypadku alkoholu i napojów alkoholowych podstawą opodatkowania jest galon (np. Nevada, Vermont), baryłka (np. Zachodnia Virginia) lub litr (np. Wyoming, Michigan). Stawki podatkowe, co do zasady, są stawkami kwotowymi, lecz wyjątkowo obowiązują również stawki procentowe (np. na wyroby spirytusowe w Vermont, a także mniej znaczące fiskalnie akcyzy w Alabamie). Przyjęcie różnej podstawy opodatkowania czyni trudnym porównanie wysokości podatku. W przypadku napojów alkoholowych najpowszechniej ustalaną podstawą opodatkowania jest galon. Przykładowe stawki podatkowe na napoje alkoholowe wynoszą (za 1 galon):

- dla napojów ze słodu 0,09 USD (2 euro za 1 hl) i 1,07 USD (ok. 24 euro za 1 hl) na Alasce,
- dla wina 0,45 USD (ok. 12 euro za 1 hl) w Alabamie i 2,50 USD (ok. 60 euro za 1 hl) na Alasce,
- dla wyrobów spirytusowych 1,92 USD (ok. 45 euro za 1 hl) w Kentucky i 3,30-6,60 USD (ok. 75-150 euro za 1 hl) w Kalifornii w zależności od zawartości alkoholu.

Podstawą opodatkowania w odniesieniu do olejów mineralnych jest galon lub baryłka oraz wyjątkowo wartość (Kentucky). Wysokość stawek podatkowych w wybranych stanach wynosi (za 1 galon):

- na benzynę 0,19 USD (ok. 40 euro za 1000 l) w Vermont i 0,16 USD (ok. 30 euro za 1000 l) w Alabamie,
- na olej napędowy do silników typu diesel 0,27 USD (ok. 55 euro za 1000 l) w Nevadzie i 0,18 USD (ok. 40 euro za 1000 l) w Kalifornii.

W przypadku tytoniu i wyrobów tytoniowych podstawa opodatkowania wyrażona jest ilością wyrobów akcyzowych, ich masą lub wartością. Stawki w wybranych stanach wynoszą:

- dla papierosów (za 20 szt.) 0,03 USD (ok. 1 euro za 1000 szt.) w Kentucky i 0,37 USD (ok. 12 euro za 1000 szt.) w Kalifornii,
- dla innych wyrobów tytoniowych 20% detalicznej ceny sprzedaży w Michigan i 75% na Alasce.

Ponadto w niektórych stanach opodatkowane są samochody osobowe (np. Vermont), samochody ciężarowe i przyczepy (np. Massachusetts), pozyskiwane surowce naturalne, np. węgiel, drewno, wapień i piaskowiec (np. Zachodnia Virginia, Alabama, Kentucky, Wyoming), elektryczność (np. Kalifornia).

V. W porównaniu z regulacjami europejskimi, opodatkowanie akcyzą w USA wykazuje znaczne odrębności. W państwach Unii Europejskiej, w tym m.in. w Polsce, akcyza jest podatkiem stanowiącym dochód budżetów

<sup>28</sup> J. H. Bowman, op. cit., s. 686.

centralnych, wyjątkowo jedynie budżetów federalnych lub lokalnych (np. podatek od piwa w Niemczech). Konsekwencją takiej regulacji prawnej jest zróżnicowana wysokość akcyzy na określone produkty w poszczególnych stanach. Charakterystyczne dla unormowania prawa amerykańskiego jest opodatkowywanie tych samych produktów na kilku poziomach władzy publicznej. Podatnicy uiszczają więc podatek, którego wysokość wynika z sumowania kilku stawek podatkowych. W państwach europejskich istnieje pod tym względem rozdzielność, polegająca na tym, że określony wyrób akcyzowy opodatkowany jest wyłącznie jednym podatkiem, który stanowi dochód albo budżetu centralnego, albo budżetów lokalnych. Istotnie różni się także zakres przedmiotowy podatku akcyzowego w USA i w państwach europejskich. W USA jedynie na poziomie federacji akcyza nałożona jest na ok. 40 różnych produktów, natomiast znacznie liczniejsza jest grupa wyrobów opodatkowanych w poszczególnych stanach. W państwach europejskich akcyza obciąża zazwyczaj kilka, bądź – jak w Polsce – kilkanaście wyrobów, z wyjątkiem państw skandynawskich, a w szczególności Danii, gdzie katalog wyrobów akcyzowych jest znacznie rozbudowany i liczy ok. 30 artykułów.

Porównanie wysokości podatku akcyzowego napotyka trudności z jednej strony ze względu na to, że w USA wysokość podatku płaconego przez podatnika jest sumą stawek nakładanych przez ustawodawstwa różnych szczebli, a z drugiej z uwagi na przyjęcie w USA i w Europie innych miar jako podstaw opodatkowania. W przypadku różnych produktów pochodzących z olejów mineralnych oraz napojów alkoholowych w prawodawstwie amerykańskim podstawą opodatkowania jest galon albo baryłka, a w prawodawstwie europejskim wielokrotności litra. Przedstawienie wysokości stawek podatkowych na wybrane wyroby akcyzowe w odniesieniu do podstaw opodatkowania stosowanych w prawie wspólnotowych pozwala na porównanie wysokości podatku akcyzowego nakładanego przez prawodawstwo federalne z wysokością minimalnych stawek podatkowych przewidzianych w prawie europejskim. W przypadku paliw silnikowych, stawka podatku akcyzowego w USA od 1000 l wynosi na benzynę: ok. 48,60 USD (ok. 32,90 euro), a w prawie wspólnotowym 421 euro (benzyna uniwersalna) lub 359 euro (benzyna bezołowiowa), na olej napędowy w USA ok. 64,45 USD (ok. 43,63 euro), a w Unii Europejskiej 302 euro. Alkohol etylowy opodatkowany jest w USA stawką podatku akcyzowego w wysokości ok. 356,70 USD (ok. 241,50 euro) za 1 hl produktu, a w prawie wspólnotowym minimalna stawka akcyzy wynosi 550 euro. Istotne różnice istnieją także w wysokości stawek podatkowych na wyroby tytoniowe. Ze względu na zupełnie odmienną technikę opodatkowania papierosów, porównanie wysokości akcyzy na te wyroby jest niezwykle trudne. W stosunku do pozostałych produktów stawki podatku w USA wynoszą w przypadku cygar od 1,60 USD (ok. 1,08 euro) za 1000 szt., podczas gdy w prawie wspólnotowym minimalna stawka podatku wynosi 11 euro, natomiast w przypadku tytoniu do własnoręcznego zwijania w bibułkach akcyza w USA wynosi ok. 2,10 USD (ok. 1,42 euro) za 1 kg, a w prawie europejskim co najmniej 32 euro.

Z pobieżnego zaprezentowania wysokości stawek podatkowych wynika, że poziom opodatkowania akcyzą w USA na szczeblu prawodawstwa federalnego

jest zasadniczo niższy niż minimalna wysokość opodatkowania uregulowana w prawie europejskim. Przedstawiona wysokość podatku nie odzwierciedla jednak rzeczywistego stanu opodatkowania konsumpcji wybranych wyrobów w USA. Stawki podatkowe określone w prawie federalnym ulegają bowiem zwiększeniu o podatek nakładany na te same wyroby przez prawodawstwo stanowe. Na przykład wysokość podatku na benzynę zostaje zwiększona w stanie Nevada o ok. 50,20 USD (ok. 34 euro) i łącznie wynosi ok. 100 USD (ok. 67,70 euro) za 1000 l, podatku na olej napędowy o ok. 71,30 USD (ok. 48,27 euro) i wynosi łącznie ok. 135 USD (ok. 91,40 euro) za 1000 l, podatku na alkohol etylowy o ok. 54,16 USD i wynosi ostatecznie ok. 410 USD (ok. 277,60 euro) za 1 hl produktu.

**Tabela 4**

Przykładowe stawki akcyzy w Unii Europejskiej i Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej (zsumowane)

Wyroby akcyzowe	Minimalne stawki akcyzy w Unii Europejskiej (euro)	Stawki akcyzy w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej (euro)
alkohol etylowy (1 hl)	550	277,60
olej napędowy (1000 l)	302	91,40
benzyna bezołowiowa (1000 l)	359	67,70

VI. Podatek akcyzowy jest powszechnym źródłem pozyskiwania dochodów w Stanach Zjednoczonych. Akcyza stanowi dochód budżetów wszystkich szczebli, począwszy od federalnego, a skończywszy na lokalnych. Podobnie jak w Unii Europejskiej, podstawowe znaczenie fiskalne mają akcyzy nakładane na oleje mineralne, alkohole i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Podatek akcyzowy w USA ma jednak znacznie bardziej złożoną strukturę niż na kontynencie europejskim. Wynika to zarówno z federacyjnej struktury państwa amerykańskiego, jak i częstego nakładania akcyz na te same wyroby przez władze federalne, stanowe i lokalne. Prowadzi to do sytuacji, w której ogólna kwota płacona przez podatnika jest sumą podatków ustanowionych na wszystkich szczeblach władzy. Uwagę zwraca dość skomplikowana technika legislacyjna przyjęta zarówno w USA, jak i w Europie. Całokształt regulacji podatkowych znajduje aktach prawnych należących do różnych porządków prawnych. W Stanach Zjednoczonych przepisy normujące opodatkowanie akcyzą znajdują się w prawodawstwie federalnym i stanowym. Stany zachowują jednak autonomię w zakresie kształtowania zakresu przedmiotowego podatku, trybu opodatkowania i wysokości akcyzy. W Europie normy prawne dotyczące opodatkowania akcyzą wynikają zarówno z przepisów prawa europejskiego, jak i prawodawstw krajowych, lecz te ostatnie muszą uwzględniać wzorzec stworzone na poziomie prawa europejskiego. Państwa członkowskie UE nie mogą więc decydować ani o kształcie opodatkowania, ani o zakresie przedmiotowym. Wysokość opodatkowania powinna natomiast uwzględniać stawki minimalne określone w prawie unijnym.

Szczegółowe porównanie struktury akcyzy w USA i Europie uwidacznia istniejące odmienności, a w szczególności różnice w sposobie ustalania podstawy opodatkowania i wysokości stawek podatkowych. Ponadto elementem utrudniającym analizę obowiązującego systemu podatku akcyzowego jest ogromna liczba wyrobów opodatkowanych. Biorąc pod uwagę wskazane powyżej okoliczności można jednak stwierdzić, że obciążenie podatkami akcyzowymi poszczególnych wyrobów w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej jest znacznie niższe. Powołane powyżej przykłady ukazują bowiem, że realne obciążenie akcyzą w USA jest w większości przypadków niższe od stawek minimalnych obowiązujących w prawie europejskim. Poszczególne państwa Unii Europejskiej ustalają często znacznie wyższe stawki podatkowe niż wskazane stawki minimalne wynikające z dyrektyw Unii Europejskiej. Konsekwencją przyjętej polityki podatkowej są w szczególności różnice w cenach oferowanych na rynkach w USA i w Europie dóbr podlegających opodatkowaniu. Znajduje to odzwierciedlenie przede wszystkim w cenach paliw silnikowych, które w USA są zasadniczo niższe niż w państwach europejskich.

*Dr Dominik Mączyński jest adiunktem  
Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.  
mdominik@amu.edu.pl*

## EXCISE DUTY IN COMMUNITY LAW AND US LAW

### Summary

The paper compares excise duty regulations in the EU and US and also looks at its functioning in Poland. There are at least two reasons why such a comparison should be made. Firstly, excise constitutes a considerable source of inland revenue in EU members states, including Poland, as well as the federal and state budgets in the USA. Secondly, the legal acts that regulate excise duty in the EU and US belong to different categories of the source of law. In the US excise is regulated in federal and state legislation whereas in the EU excise regulations are contained in Community law and respective national legal systems. The analysis of those two shows that despite certain similarities, the regulation and collection of excise tax in Europe and the USA differs considerably.