

Istota i analiza struktury opodatkowania wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej

Rafał Rosiński*

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie istoty i celu opodatkowania wyrobów tytoniowych oraz analiza wysokości i struktury obciążeń podatkowych wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej. W tym celu w części empirycznej wykorzystano oficjalne raporty OECD oraz WHO. Z przeprowadzonych analiz wynika, iż blisko 80% ceny wyrobów tytoniowych stanowią podatki pośrednie. Spośród krajów Unii Europejskiej kraje „starej Unii” stosują przeciętnie wyższe stawki procentowe i kwotowe nakładane na papierosy. Natomiast porównując udział podatków zawartych w cenie paczki papierosów, kraje „nowej Unii” osiągają wyższy ogólny poziom obciążeń podatkowych niż kraje „starej Unii”. Harmonizacja podatkowa wymusiła na nowych krajach członkowskich znaczny wzrost poziomu opodatkowania wyrobów tytoniowych, a w najbliższych latach będzie następować proces dalszego ujednoczenia opodatkowania wyrobów tytoniowych.

Słowa kluczowe: wyroby tytoniowe, podatek akcyzowy, proporcjonalny podatek akcyzowy, specyficzny podatek akcyzowy, podatek VAT, Unia Europejska, harmonizacja podatkowa

Wprowadzenie

Wpływy z opodatkowania wyrobów tytoniowych stanowią jedno z podstawowych źródeł dochodów fiskalnych krajów Unii Europejskiej. Specyfika ich opodatkowania, jego struktura i uregulowania prawne sprawiają, iż wpływy z opodatkowania wyrobów tytoniowych traktowane są jako wydajne źródło pozyskiwania środków publicznych. Składa się na to przede wszystkim obciążenie wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym oraz podatkiem od towarów i usług. Obciążenie podatkami pośrednimi wyrobów tytoniowych nakładane na dobra uważane z jednej strony za społecznie niepożądane, a z drugiej strony dobra znacznego spożycia, stanowi zachętę i argumentację „rządzących” do zwiększania obciążeń z tego tytułu. Wyroby tytoniowe z tego też tytułu podlegają szczególnym uregulowaniom w zakresie harmonizacji podatkowej w ramach określonych uregulowań prawnych dotyczących krajów członkowskich Unii Europejskiej. Te specyficzne rozwiązania związane są przede wszystkim z obciążeniem wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym. Celem artykułu jest przedstawienie istoty i celu opodatkowania wyrobów tytoniowych oraz analiza wysokości i struktury obciążeń podatkowych wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej, z wyszczególnieniem krajów przed i po rozszerzeniu Unii w 2004 roku, oraz zmiany tych obciążeń, uwzględniając lata 2003–2012. Dane empiryczne zaczerpnięto z raportu OECD *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* oraz raportu Światowej Organizacji Zdrowia (WHO) *Report on the global tobacco epidemic*, 2013.

* dr Rafał Rosiński, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, rafal.rosinski@tu.koszalin.pl.

1. Istota i cel opodatkowania wyrobów tytoniowych

Na cenę wyrobów tytoniowych wpływają dwa podatki pośrednie. Jednym z nich jest podatek od towarów i usług (VAT), a drugim podatek akcyzowy. Zasadniczym elementem cenotwórczym wyrobów tytoniowych zaliczanym ze względu na swoją specyfikę jako składnik jego kosztu wytworzenia jest akcyza. Podatek akcyzowy jest selektywnym podatkiem od sprzedaży lub wykorzystania określonych towarów i usług (Hines 2007: 1). Jest podatkiem od konsumpcji, płaconym przy zakupie pewnych szczególnych dóbr, w tym zwłaszcza dóbr luksusowych (Owsiak 2006: 510). Jest to specyficzny podatek, gdyż nakłada się go tylko na niektóre dobra, a mianowicie te, które charakteryzują się dużym udziałem w wydatkach konsumpcyjnych, a także niską cenową elastycznością popytu (Oręziak 2005, s. 227). Podatek ten określany jest mianem podatku nakładanego na towary powszechnego spożycia ludności, na których produkcję i dystrybucję władza publiczna w przeszłości posiadała monopol (Denek, Sobiech, Wolniak 2001: 128). Akcyza jest jednofazowym podatkiem od obrotu brutto pobieranym u producenta lub importera (Ibidem: 144), co oznacza, że jest pobierana na jednym szczeblu obrotu gospodarczego (Etel, Tyniewiecki 2012: 417). Podobnie jak podatek od towarów i usług (VAT) zaliczany jest do podatków zharmonizowanych (Ickiewicz 2009: 275). Jako podatek pośredni wyróżnia się zatem tym, że ekonomiczny koszt akcyzy ponoszą konsumenci, a nie podmiot zobowiązany do naliczenia i zapłaty tego podatku (Goettel, Lemmonier 2011: 179). 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 (Mączyński 2008: s. 75). Techniczno-ekonomiczna istota akcyzy polega na podwyższeniu ceny danego wyrobu. Przy tym wielkość akcyzy stanowi najczęściej wysoki udział w ostatecznej cenie takiego wyrobu. Można zatem uznać, iż akcyza jako forma opodatkowania stanowi ingerencję państwa w procesy konsumpcji (Etel, Tyniewiecki 2012: 417).

Celem nakładania podatku akcyzowego jest zwiększenie obciążeń podatkowych nałożonych na te obszary aktywności, które społeczeństwo chce ograniczyć. Wprowadzenie podatku akcyzowego ma więc zadanie restrykcyjne. Dodatkowe obłożenie podatkiem ma zmniejszyć popyt na wybrane przez państwo produkty, najczęściej wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe, wyroby ropopochodne (Klimkowska 2009: 221). W wielu przypadkach wyrób akcyzowy składa się z tanich surowców, a jego koszty produkcji nie są wysokie, natomiast jego szkodliwość dla zdrowia jest wysoka, stąd też akcyza stanowi bardzo wysoką część ceny końcowej (Szyber 2007: 76). Dlatego podatki od wyrobów tytoniowych mają być w większym stopniu opodatkowane niż pozostałe dobra. B. Łyszczarz przypisuje akcyzie poza celem ekonomicznym także cel zdrowotny, którego osiągnięcie jest realizowane poprzez nakładanie podatku akcyzowego np. na wyroby tytoniowe (Łyszczarz 2007: 111).

Opodatkowanie akcyzą wyrobów tytoniowych jest w dzisiejszych czasach bardzo silne. Wysokie ich opodatkowanie przekłada się w wielu przypadkach na wzrost dochodów podatkowych, co ma swoje ekonomiczne uzasadnienie, wynikające z braku bliskich substytutów tych dóbr i ich niskiej elastyczności cenowej popytu (Cnossen 2010: 4). To nie tylko wygodne źródło dochodów budżetowych, ale także możliwość pokazania zewnętrznych kosztów wyrobów akcyzowych, które producenci i konsumenci wyrobów akcyzowych, w tym tytoniowych, nakładają na innych ludzi. Dlatego też ekonomiczne koszty konsumpcji wyrobów tytoniowych są problemem, który można skorygować poprzez selektywne ich opodatkowanie oraz za pomocą innych instrumentów regulacji prawnych (Cnossen 2005: 1).

Reasumując, wyroby tytoniowe, z jednej strony tworzące znaczące źródło wpływów budżetowych, a z drugiej strony wywołujące negatywne skutki kosztów społecznych, związanych między innymi z kosztami leczenia uzależnienia od tytoniu, realizują fiskalne i pozafiskalne funkcje opodatkowania.

2. Harmonizacja opodatkowania wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej

Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176/24 z 5.07.2011) określa ogólne zasady harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który jest nakładany przez państwa członkowskie Unii Europejskiej na wyroby tytoniowe. Wyroby tytoniowe zgodnie z dyrektywą podzielone zostały na trzy kategorie:

- papierosy,
- cygara i cygaretki,
- tytoń do palenia, tytoń drobno krojony do skręcania papierosów oraz inny tytoń do palenia.

W szczególny sposób ustalana jest stawka akcyzy dla wyrobów tytoniowych. Ma ona charakter procentowo-kwotowy. Część procentowa odnoszona jest do maksymalnej ceny detalicznej (wyznaczonej i wydrukowanej przez producenta lub importera na pojedynczym opakowaniu), natomiast część kwotowa jest taka sama bez względu na ich pochodzenie i właściwości (Litwińczuk 2008: 197). Część procentowa podatku określana jest jako proporcjonalny podatek akcyzowy i podlegają mu wyroby tytoniowe wyprodukowane w UE i te przywożone z państw trzecich, natomiast część kwotowa określana jest jako specyficzny podatek akcyzowy obliczony na sztukę wyrobu.

Unia Europejska w ramach przepisów harmonizacyjnych narzuca minimalne stawki podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe dla krajów członkowskich. W przypadku papierosów począwszy od dnia 1 stycznia 2014 r. specyficzny składnik podatku akcyzowego musi wynosić nie mniej niż 7,5 % i nie więcej niż 76,5% wielkości całego obciążenia podatkowego wynikającego z dodania specyficznego podatku akcyzowego i proporcjonalnego podatku akcyzowego oraz podatku od wartości dodanej (VAT) nałożonych na średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży. A więc państwa członkowskie muszą stosować do papierosów minimalne podatki konsumpcyjne. Podatek ten zawiera specyficzny podatek akcyzowy od sztuki produktu, proporcjonalny podatek akcyzowy obliczany na podstawie maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży i VAT proporcjonalny do detalicznej ceny sprzedaży. Całkowity podatek akcyzowy od papierosów wynosi co najmniej 60% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów dopuszczonych do konsumpcji. Taki podatek akcyzowy wynosi nie mniej niż 90 EUR za 1000 papierosów, niezależnie od średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży. Bułgaria, Estonia, Grecja, Łotwa, Litwa, Węgry, Polska oraz Rumunia mogą stosować okresy przejściowe dotyczące powyższych przepisów do dnia 31 grudnia 2017 r. (art. 8–10 dyrektywy w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych).

Na państwa członkowskie narzucone są także przepisy dotyczące regulacji stawek podatku akcyzowego odnoszące się do wyrobów tytoniowych innych niż papierosy. W tym przypadku podatek akcyzowy określony może być podatkiem proporcjonalnym naliczonym na podstawie maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży każdego produktu, specyficznym podatkiem wyrażonym w kwocie od kilograma lub od 1000 sztuk lub połączeniem elementu

proporcjonalnego z elementem specyficznym. Jeżeli chodzi o stawki dotyczące tych wyrobów tytoniowych, całkowity podatek akcyzowy musi być co najmniej równoważnością stawek lub kwot minimalnych określonych dla:

- cygar lub cygaretek: 5% detalicznej ceny sprzedaży, włączając wszystkie podatki lub 12 EUR za 1000 sztuk lub za kilogram,
- tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów: 40% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży lub 40 EUR za kilogram,
- innego tytoniu do palenia: 20% detalicznej ceny sprzedaży, włączając wszystkie podatki lub 22 EUR za kilogram (art. 14 i 15 dyrektywy w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych).

Kraje członkowskie w ramach uregulowań prawnych dostosowują przepisy krajowe dotyczące opodatkowania wyrobów tytoniowych do przepisów unijnych. W Polsce podatek akcyzowy jest uregulowany ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (DzU z dnia 12.1.2009 r., nr 3, poz. 11), która obowiązuje od dnia 1 marca 2009 r. Precyzyjna wysokość stawek podatkowych jest ustalana przez właściwego ministra do spraw finansów publicznych i przedstawiana wraz z założeniami do ustawy budżetowej na dany rok budżetowy. Obowiązujące stawki akcyzy w Polsce w 2014 r. na wyroby tytoniowe wynoszą w przypadku:

- papierosów – 206,76 zł za każde 1000 sztuk i 31,41% maksymalnej ceny detalicznej,
- cygar i cygaretek – 280,25 zł za każde 1000 sztuk,
- tytoniu do palenia – 141,29 zł za każde 1000 g i 31,41% maksymalnej ceny detalicznej.

Podstawą dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do stanowienia, jak i obniżenia stawek akcyzy są założenia ustawy budżetowej na dany rok oraz wysokość stawek minimalnych wynikających z przepisów prawa Wspólnoty Europejskiej. Powyższe uregulowania budziły wśród prawników zastrzeżenia natury konstytucyjnej (Mączyński 2004: 172–174), gdyż zgodnie z art. 217 „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych następuje w drodze ustawy”. Wątpliwości w tej kwestii budził fakt obniżania określonych ustawowo maksymalnych stawek akcyzy w drodze rozporządzenia. Obecnie stawki podatku akcyzowego obniżane są w drodze ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym bądź ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej.

3. Analiza struktury opodatkowania wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej

W części empirycznej artykułu postawiono dokonać analizy poziomu i struktury opodatkowania wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej. Do analizy wykorzystano dane z raportu OECD: *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* oraz raportu Światowej Organizacji Zdrowia (WHO): *Report on the global tobacco epidemic*, 2013. W tabeli 1 przedstawiono strukturę opodatkowania papierosów, cygar i cygaretek oraz tytoniu do skręcania papierosów w 2012 r. w krajach Unii Europejskiej należących do OECD uwzględniającą stawki specyficznego podatku akcyzowego, proporcjonalnego podatku akcyzowego oraz podatku VAT.

Tabela 1

Struktura opodatkowania papierosów w krajach Unii Europejskiej należących do OECD w 2012 r.

| Kraj | Waluta | Specyficzny podatek akcyzowy za 1000 szt. | | Proporcjonalny podatek akcyzowy | Stawka VAT |
|---------------------------------|--------|---|---------------|---------------------------------|------------|
| | | podatek w narodowej walucie | podatek w USD | | |
| Dania | DKK | 1 166,50 | 149,28 | 1,00 | 25,00 |
| Szwecja | SEK | 1 270,00 | 142,47 | 1,00 | 25,00 |
| Holandia | EUR | 135,66 | 163,03 | 8,59 | 19,00 |
| Wielka Brytania | GBP | 154,95 | 235,07 | 16,50 | 20,00 |
| Irlandia | EUR | 192,44 | 229,85 | 18,03 | 23,00 |
| Portugalia | EUR | 78,37 | 124,03 | 20,00 | 23,00 |
| Niemcy | EUR | 92,60 | 116,03 | 21,87 | 19,00 |
| Słowacja | EUR | 58,00 | 111,64 | 23,00 | 20,00 |
| Czechy | CZK | 1 120,00 | 80,46 | 28,00 | 20,00 |
| Węgry | HUF | 10 550,00 | 81,22 | 28,40 | 27,00 |
| Polska | PLN | 170,97 | 91,20 | 31,41 | 23,00 |
| Estonia | EUR | 42,18 | 79,29 | 34,72 | 20,00 |
| Austria | EUR | 35,00 | 41,19 | 42,00 | 20,00 |
| Słowenia | EUR | 21,15 | 33,57 | 45,31 | 20,00 |
| Luksemburg | EUR | 16,89 | 18,11 | 47,84 | 15,00 |
| Finlandia | EUR | 22,50 | 23,78 | 52,00 | 23,00 |
| Belgia | EUR | 15,93 | 18,39 | 52,41 | 21,00 |
| Grecja | EUR | 19,66 | 27,79 | 52,45 | 23,00 |
| Hiszpania | EUR | 12,70 | 17,89 | 57,00 | 18,00 |
| Włochy | EUR | 9,08 | 11,37 | 58,50 | 21,00 |
| Francja | EUR | 27,66 | 31,90 | 64,25 | 19,60 |
| Przeciętnie UE | x | x | 87,03 | 33,54 | 21,17 |
| Przeciętnie kraje „nowej Unii”* | x | x | 79,56 | 31,81 | 21,67 |
| Przeciętnie kraje „starej Unii” | x | x | 90,01 | 34,23 | 20,97 |

* Kraje Unii Europejskiej po rozszerzeniu w 2004 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing 2012.

Z danych przedstawionych w tabeli 1 wynika, iż opodatkowanie papierosów jest zróżnicowane w krajach Unii Europejskiej. W przypadku papierosów przeciętna stawka w krajach UE należących do OECD w 2012 r., biorąc pod uwagę specyficzny podatek akcyzowy, wyniosła 87,03 USD za 1000 szt. papierosów, natomiast stawka proporcjonalna wyniosła 33,54% maksymalnej ceny detalicznej sprzedaży. Zarówno w przypadku stawki kwotowej, jak i procentowej wyższy poziom stawek odnotowano w krajach „starej Unii”, tj. przed rozszerzeniem UE w 2004 r. Najwyższe opodatkowanie papierosów stawką procentową odnotowano we Francji – 64,25%, natomiast najwyższa stawka kwotowa była ustalona w Wielkiej Brytanii – 235,07 USD. Z kolei najniższe opodatkowanie stawką procentową wynoszącą 1% odnotowano w Danii i Szwecji, natomiast w przypadku opodatkowania kwotowego najniż-

sza stawka była we Włoszech – 11,37 USD. Biorąc pod uwagę opodatkowanie podatkiem VAT, przeciętna stawka w badanych krajach UE wyniosła 21,17%, w tym najwyższa stawka była na Węgrzech – 27%, natomiast najniższa w Luksemburgu – 15% (patrz tabela 1).

W tabeli 2 przedstawiono strukturę opodatkowania cygar i cygaretek w 2012 r. w krajach Unii Europejskiej należących do OECD.

Tabela 2

Struktura opodatkowania cygar i cygaretek w krajach Unii Europejskiej należących do OECD w 2012 r.

| Kraj | Waluta | Specyficzny podatek akcyzowy za 1000 szt. | | Proporcjonalny podatek akcyzowy | |
|---------------------------------|--------|---|---------------|--|-------|
| | | podatek w narodowej walucie | podatek w USD | % maksymalnej ceny detalicznej sprzedaży | % |
| Estonia | EUR | 191,73 | 360,40 | 0,00 | 20,00 |
| Irlandia | EUR | 271,34 | 324,08 | 0,00 | 23,00 |
| Szwecja | SEK | 1 120,00 | 125,65 | 0,00 | 25,00 |
| Wielka Brytania | GBP | 193,29 | 293,23 | 0,00 | 20,00 |
| Niemcy | EUR | 14,00 | 17,54 | 1,47 | 19,00 |
| Holandia | EUR | 0,00 | 0,00 | 5,00 | 19,00 |
| Słowenia | EUR | 0,00 | 0,00 | 5,00 | 20,00 |
| Belgia | EUR | 0,00 | 0,00 | 10,00 | 21,00 |
| Dania | DKK | 198,00 | 25,34 | 10,00 | 25,00 |
| Luksemburg | EUR | 0,00 | 0,00 | 10,00 | 15,00 |
| Austria | EUR | 0,00 | 0,00 | 13,00 | 20,00 |
| Portugalia | EUR | 0,00 | 0,00 | 15,00 | 23,00 |
| Hiszpania | EUR | 0,00 | 0,00 | 15,80 | 18,00 |
| Włochy | EUR | 0,00 | 0,00 | 23,00 | 21,00 |
| Finlandia | EUR | 0,00 | 0,00 | 27,00 | 23,00 |
| Francja | EUR | 0,00 | 0,00 | 27,57 | 19,60 |
| Węgry | HUF | 0,00 | 0,00 | 28,50 | 27,00 |
| Grecja | EUR | 0,00 | 0,00 | 34,00 | 23,00 |
| Czechy | CZK | 1 250,00 | 89,80 | - | 20,00 |
| Polska | PLN | 254,20 | 135,60 | - | 23,00 |
| Słowacja | EUR | 75,56 | 145,43 | - | 20,00 |
| Przeciętnie UE | x | x | 72,24 | 10,73 | 21,17 |
| Przeciętnie kraje „nowej Unii”* | x | x | 121,87 | 5,58 | 21,67 |
| Przeciętnie kraje „starej Unii” | x | x | 52,39 | 12,79 | 20,97 |

* Kraje Unii Europejskiej po rozszerzeniu w 2004 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing 2012.

W przypadku opodatkowania cygar i cygaretek można zauważyć niższe ich opodatkowanie niż w przypadku papierosów, tj. przeciętna stawka kwotowa wyniosła 72,24 USD za 1000 szt., natomiast stawka proporcjonalna wyniosła 21,17% maksymalnej ceny detalicznej sprzedaży. W przypadku stawki kwotowej wyższy poziom stawek odnotowano w krajach „nowej Unii”, a procentowej – w krajach „starej Unii”. W przypadku opodatkowania cygar i cygaretek 12 krajów nie stosowało stawki kwotowej, natomiast w przypadku stawki procentowej nie stosowały jej 3 kraje, a 4 kraje ustanowiły stawkę 0% na 21 krajów UE należących do OECD (patrz tabela 2).

W tabeli 3 przedstawiono strukturę opodatkowania tytoniu do skręcania papierosów w 2012 r. w krajach Unii Europejskiej należących do OECD.

Tabela 3

Struktura opodatkowania tytoniu do skręcania papierosów w krajach Unii Europejskiej należących do OECD w 2012 r.

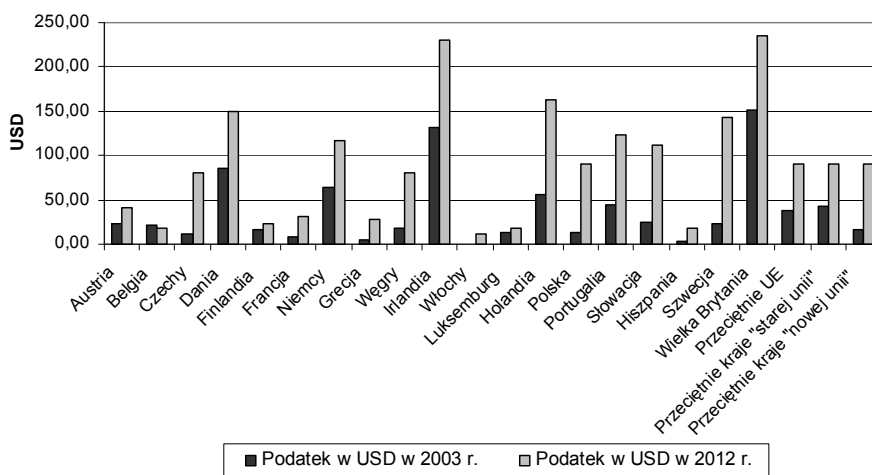
| Kraj | Waluta | Specyficzny podatek akcyzowy za 1 000 g | | Proporcjonalny podatek akcyzowy | Stawka VAT |
|----------------------------------|--------|---|---------------|---------------------------------|------------|
| | | podatek w narodowej walucie | podatek w USD | | |
| Dania | DKK | 772,50 | 98,86 | 0,00 | 25,00 |
| Estonia | EUR | 55,79 | 104,87 | 0,00 | 20,00 |
| Irlandia | EUR | 228,97 | 273,48 | 0,00 | 23,00 |
| Słowacja | EUR | 69,44 | 133,65 | 0,00 | 20,00 |
| Słowenia | EUR | 40,00 | 63,50 | 0,00 | 20,00 |
| Szwecja | SEK | 1 560,00 | 175,01 | 0,00 | 25,00 |
| Wielka Brytania | GBP | 151,90 | 230,44 | 0,00 | 20,00 |
| Holandia | EUR | 50,45 | 60,63 | 13,00 | 19,00 |
| Niemcy | EUR | 43,31 | 54,27 | 14,41 | 19,00 |
| Polska | PLN | 115,86 | 61,80 | 31,41 | 23,00 |
| Belgia | EUR | 7,96 | 9,19 | 31,50 | 21,00 |
| Luksemburg | EUR | 5,60 | 6,00 | 31,50 | 15,00 |
| Hiszpania | EUR | 8,00 | 11,27 | 41,50 | 18,00 |
| Finlandia | EUR | 16,50 | 17,44 | 52,00 | 23,00 |
| Węgry | HUF | 0,00 | 0,00 | 52,00 | 27,00 |
| Austria | EUR | 0,00 | 0,00 | 54,00 | 20,00 |
| Włochy | EUR | 0,00 | 0,00 | 56,00 | 21,00 |
| Francja | EUR | 0,00 | 0,00 | 58,57 | 19,60 |
| Portugalia | EUR | 0,00 | 0,00 | 61,40 | 23,00 |
| Grecja | EUR | 0,00 | 0,00 | 67,00 | 23,00 |
| Czechy | CZK | 1 400,00 | 100,58 | - | 20,00 |
| Przeciętnie UE | x | x | 66,71 | 26,87 | 21,17 |
| Przeciętnie kraje „nowej Unii”** | x | x | 77,40 | 13,90 | 21,67 |
| Przeciętnie kraje „starej Unii” | x | x | 62,44 | 32,06 | 20,97 |

* Kraje Unii Europejskiej po rozszerzeniu w 2004 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing 2012.

W przypadku opodatkowania tytoniu do skręcania papierosów przeciętna stawka kwotowa wyniosła 66,71 USD za 1000 g, natomiast stawka proporcjonalna wyniosła 26,87% maksymalnej ceny detalicznej sprzedaży. W przypadku stawki kwotowej wyższy poziom stawek odnotowano w krajach „nowej Unii”, a procentowej – w krajach „starej Unii”. W przypadku opodatkowania tytoniu 6 krajów nie stosowało stawki kwotowej, natomiast w przypadku stawki procentowej nie stosował jej 1 kraj, a 7 krajów ustanowiło stawkę 0% (patrz tabela 3)

Na rysunkach 1 i 2 przedstawiono zmiany w opodatkowaniu papierosów podatkiem akcyzowym, biorąc pod uwagę lata 2003 i 2012.



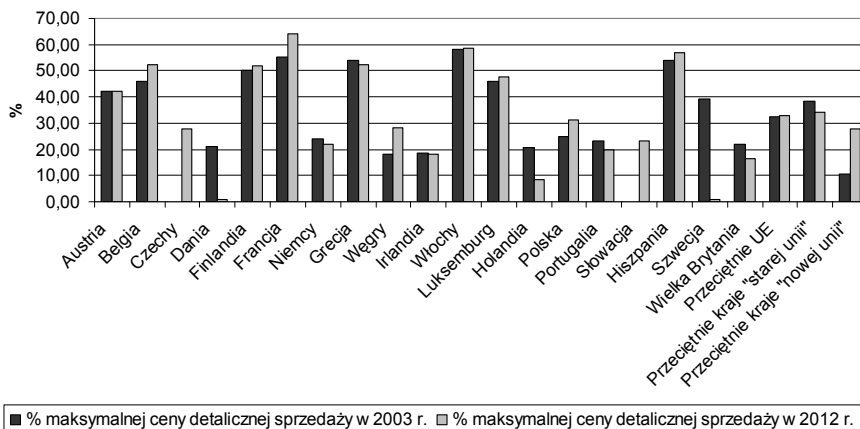
Rysunek 1. Zmiany stawki specyficznego podatku akcyzowego w odniesieniu do opodatkowania papierosów w krajach Unii Europejskiej należących do OECD w latach 2003–2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD Publishing 2012.

Biorąc pod uwagę zmiany w stawce kwotowej podatku akcyzowego w odniesieniu do papierosów, można zauważyć, iż w badanych latach w krajach UE nastąpił przeciętnie jej wzrost z poziomu 37,54 USD do 90,25 USD, tj. o 52,71 USD za 1000 sztuk papierosów (wzrost o 140% w stosunku do 2003 r.), w tym o 47,02 USD w krajach „starej Unii” (wzrost o 109% w stosunku do 2003 r.) oraz o 74,05 USD w krajach „nowej Unii” (wzrost o 433% w stosunku do 2003 r.) – patrz rysunek 1.

W przypadku stawki procentowej podatku akcyzowego w odniesieniu do papierosów można zauważyć, iż w badanych latach w krajach UE nastąpił przeciętnie jej wzrost z poziomu 32,44% do 32,86%, tj. o 0,42 punktu procentowego w odniesieniu do maksymalnej ceny detalicznej sprzedaży. Po wyodrębnieniu z krajów UE krajów „nowej i starej Unii” sytuacja przedstawia się następująco: w krajach „nowej Unii” nastąpił wzrost stawki procentowej z 10,75% do 27,7%, tj. o 16,95 punktu procentowego, natomiast w krajach „starej Unii” spadek z 38,22% do 34,23%, tj. o 3,99 punktu procentowego w badanych latach. Mimo znacznego wzrostu stawki procentowej podatku akcyzowego na papierosy w krajach „nowej

Unii” i tak przeciętna procentowa stawka w 2012 r. w krajach „starej Unii” jest wyższa o 6,53 punktu procentowego w stosunku do krajów „nowej Unii” (patrz rysunek 2).



Rysunek 2. Zmiany stawki proporcjonalnego podatku akcyzowego w odniesieniu do opodatkowania papierosów w krajach Unii Europejskiej należących do OECD w latach 2003–2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing 2012.

W celu zobrazowania łącznego obciążenia podatkowego papierosów specyficznym podatkiem akcyzowym, proporcjonalnym podatkiem akcyzowym oraz podatkiem VAT w tabeli 4 zaprezentowano udział tych podatków w przeciętnej cenie sprzedaży paczki 20 sztuk papierosów w krajach Unii Europejskiej. W tym celu wykorzystano raport Światowej Organizacji Zdrowia: *Report on the global tobacco epidemic*.

Tabela 4

Przeciętna cena sprzedaży i struktura opodatkowania paczki papierosów w krajach Unii Europejskiej w 2012 r.

| Kraje UE* | Przeciętna cena sprzedaży paczki 20 sztuk papierosów w USD | Udział podatków w przeciętnej cenie sprzedaży w % | | | |
|------------|--|---|---------------------------------|-------|---------|
| | | specyficzny podatek akcyzowy | proporcjonalny podatek akcyzowy | VAT | łącznie |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Chorwacja | 3,39 | 17,4 | 3 | 20 | 70,41 |
| Luksemburg | 5,37 | 8,01 | 48,09 | 15 | 71,1 |
| Holandia | 6,55 | 49,59 | 7,57 | 15,97 | 73,13 |
| Szwecja | 7,79 | 52,83 | 1 | 20 | 73,83 |
| Niemcy | 5,94 | 36,67 | 21,87 | 15,97 | 74,51 |
| Austria | 5,3 | 16,34 | 42 | 16,67 | 75,01 |
| Rumunia | 3,44 | 35,93 | 20 | 19,37 | 75,3 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Włochy | 5,74 | 3,85 | 54,26 | 17,36 | 75,47 |
| Cypr | 4,65 | 21,26 | 40 | 14,53 | 75,79 |
| Litwa | 3 | 33,47 | 25 | 17,36 | 75,83 |
| Portugalia | 5,15 | 37,57 | 20 | 18,7 | 76,27 |
| Belgia | 5,89 | 6,49 | 52,54 | 17,36 | 76,39 |
| Słowenia | 3,74 | 22,71 | 39,06 | 16,67 | 78,44 |
| Łotwa | 3,27 | 27,31 | 34 | 17,36 | 78,67 |
| Dania | 6,68 | 57,67 | 1 | 20 | 78,67 |
| Irlandia | 11,27 | 51,08 | 9,04 | 18,7 | 78,82 |
| Hiszpania | 5,27 | 8,91 | 55 | 15,25 | 79,16 |
| Estonia | 3,56 | 29,57 | 33 | 16,67 | 79,24 |
| Polska | 3,47 | 29,57 | 31,41 | 18,7 | 79,68 |
| Finlandia | 6,11 | 9,13 | 52 | 18,7 | 79,83 |
| Czechy | 3,23 | 33,75 | 29,55 | 16,67 | 79,97 |
| Francja | 7,55 | 9,02 | 54,57 | 16,39 | 79,98 |
| Słowacja | 3,14 | 43,33 | 23 | 16,81 | 83,14 |
| Grecja | 4,22 | 12,01 | 52,45 | 18,7 | 83,16 |
| Węgry | 3,12 | 31,84 | 31 | 21,26 | 84,1 |
| Bułgaria | 2,72 | 46,76 | 23 | 16,67 | 86,43 |
| Przeciętnie UE | 4,98 | 28,16 | 30,90 | 17,57 | 77,78 |
| Przeciętnie kraje „nowej Unii” | 3,39 | 31,08 | 27,67 | 17,67 | 78,92 |
| Przeciętnie kraje „starej Unii” | 6,35 | 25,66 | 33,67 | 17,48 | 76,81 |

* Brak danych dotyczących Malty i Wielkiej Brytanii.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Report on the global tobacco epidemic*, WHO Publishing 2013.

Spośród krajów Unii Europejskiej (brak danych dotyczących Malty i Wielkiej Brytanii) przeciętny udział podatków w cenie sprzedaży paczki papierosów wyniósł 77,78% w 2012 r., w tym w krajach „nowej Unii” ukształtował się na poziomie 78,92%, a w krajach „starej Unii” – 76,81%. Analiza poszczególnych krajów UE wykazuje, że największe obciążenie podatkami było w Bułgarii, tj. na poziomie 86,43%, oraz na Węgrzech – 84,1%, natomiast najmniejsze w Chorwacji – 70,41% oraz Luksemburgu – 71,1%. W strukturze opodatkowania paczki papierosów w krajach Unii Europejskiej największy udział ma proporcjonalny podatek akcyzowy i kształtuje się on na wysokości 30,9%, następnie specyficzny podatek akcyzowy z poziomem 28,16% oraz podatek VAT z poziomem 17,57%. Po wyodrębnieniu z grupy państw unijnych kraje „nowej i starej Unii” sytuacja przedstawia się następująco: największy udział w krajach „nowej Unii” ma specyficzny podatek akcyzowy i kształtuje się on na wysokości 31,08%, następnie proporcjonalny podatek akcyzowy z poziomem 27,67% oraz podatek VAT z poziomem 17,67%. Natomiast w krajach „starej Unii” największy udział ma proporcjonalny podatek akcyzowy i kształtuje się on na wysokości 33,67%, następnie specyficzny podatek akcyzowy z poziomem 25,66% oraz podatek VAT z poziomem 17,48%.

Analiza przeciętnej ceny paczki papierosów w krajach UE wykazuje, że ukształtowała się ona poziomie 4,98 USD za paczkę, w tym w krajach „nowej Unii” – 3,30 USD za paczkę, a „starej Unii” – 6,35 USD za paczkę. Spośród analizowanych krajów najwyższą przeciętną cenę odnotowano w Irlandii, tj. 11,27 USD za paczkę, a najniższą w Bułgarii, tj. 2,72 USD za paczkę papierosów.

Uwagi końcowe

Opodatkowanie wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej podlega znacznej harmonizacji podatkowej w ramach uregulowań unijnych. Struktura opodatkowania wyrobów tytoniowych pokazuje, że blisko 80% ich ceny stanowią podatki pośrednie. Pomimo harmonizacji podatkowej wyrobów tytoniowych można jednak zauważyć zróżnicowanie w strukturze jego obciążeń pomiędzy poszczególnymi krajami. Spośród krajów Unii Europejskiej kraje „starej Unii” stosują przeciętnie wyższe stawki procentowe i kwotowe nakładane na papierosy. Natomiast porównując udział podatków zawartych w cenie paczki papierosów, kraje „nowej Unii” osiągają wyższy ogólny poziom obciążeń podatkowych paczki papierów niż kraje „starej Unii”. Sytuacja ta wynika pośrednio z dużego zróżnicowania cenowego wyrobów tytoniowych, tj. cena paczki papierosów jest prawie dwukrotnie wyższa w krajach „starej Unii” niż w krajach „nowej Unii”. Ponadto znaczne zróżnicowanie występuje w strukturze obciążeń podatkowych cygar i cygaretek oraz tytoniu do skręcania papierosów, gdzie część krajów stosuje tylko stawkę kwotową, a część tylko stawkę procentową nakładaną na ten rodzaj wyrobów tytoniowych. Należy także zwrócić uwagę na fakt zmian w poziomie obciążeń podatkiem akcyzowym wyrobów tytoniowych związanych z rozszerzeniem Unii Europejskiej począwszy od 2004 roku. Harmonizacja podatkowa wymusiła na nowych krajach członkowskich znaczny wzrost poziomu opodatkowania wyrobów tytoniowych, tj. w przypadku papierosów ponad czterokrotny wzrost stawki kwotowej oraz prawie trzykrotny w przypadku stawki procentowej. Reasumując, w najbliższych latach należy spodziewać się dalszego ujednoczenia opodatkowania wyrobów tytoniowych, co ma mieć przede wszystkim związek ze stwarzaniem warunków sprzyjającym wolnej konkurencji w tym zakresie.

Literatura

- Cnossen S. (2005), *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford University Press.
- Cnossen S. (2010), *The Economics of Excise Taxation*, Georgia State University.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J. (2001), *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.
- Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176/24 z 5.07.2011 r.).
- Etel L., Tyniewiecki M. (2012), *Finanse publiczne i prawo finansowe: realia i perspektywy zmian*, Wydawnictwo Temida 2, Warszawa.
- Goettel A., Goettel M., Lemmonier M. (2011), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Hines J.R. Jr. (2007), *Excise Taxes*, University of Michigan and National Bureau of Economic Research, Michigan.
- Ickiewicz J. (2009), *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Klimkowska R. (2009), *Polityka fiskalna – jej wpływ na funkcjonowanie i rozwój rynku samochodów osobowych w Polsce w latach 1998–2008*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie”, nr 2.
- Litwińczuk H. (2008), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Lyszczarz B. (2007), *Ekonomiczne i zdrowotne opodatkowanie wyrobów akcyzowych*, „Problemy Higieny i Epidemiologii”, z. 88.
- Mączyński D. (2004), *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa.
- Mączyński D. (2008), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, z. 3.

Oreżniak L. (2005), *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa.

Owsiak S. (2006), *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.

Szyber W. (2007), *Finanse publiczne w rozwoju ekonomiczno-społecznym Polski jako członka Unii Europejskiej*, „*Ekonomia*”, nr 19.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (DzU z dnia 12.1.2009 r., nr 3, poz. 11).

THE ESSENCE AND STRUCTURE ANALYSIS TAXATION OF TOBACCO PRODUCTS IN THE EUROPEAN UNION

Abstract: The aim of the article is present the essence and purpose taxation of tobacco products and the analysis of the height and structure of taxation of tobacco products in the European Union. The empirical part has been prepared with official reports of the OECD and the WHO. Analyses show that nearly 80% of the prices of tobacco products constitute indirect taxes. Among the countries of the European Union countries “old Union” apply on average higher rates of interest and the amounts imposed on cigarettes. In contrast, comparing the share of taxes included in the price of a pack of cigarettes countries “new Union” achieve a higher overall tax burden than the “old Union”. Tax harmonization forced the new member countries EU a significant increase in the level of taxation of tobacco products, and in the coming years will be followed a process of further harmonize of taxation tobacco products.

Keywords: tobacco products, excise tax, excise on value, specific excise, VAT, European Union, tax harmonization

Cytowanie

Rosiński R. (2014), *Istota i analiza struktury opodatkowania wyrobów tytoniowych w krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „*Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*” nr 68, Szczecin, s. 91–102; www.wneiz.pl/frfu.