

Instytut Studiów Podatkowych



Instytut Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa ul. Kaleńska 8

ANALIZA
zasad opodatkowania nowatorskich wyrobów tytoniowych

Warszawa, październik 2020 r.

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów oraz aktów normatywnych.....	3
1. Przedmiot analizy.....	4
2. Zasady opodatkowania w Polsce wyrobów nowatorskich	4
A. Charakterystyka wyrobów nowatorskich	4
B. Opodatkowanie wyrobów nowatorskich podatkiem akcyzowym	5
3. Doświadczenia innych państw w zakresie opodatkowania wyrobów nowatorskich	6
4. Analiza porównawcza opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów nowatorskich w relacji do pozostałych wyrobów tytoniowych	7
A. Zasady opodatkowania	7
B. Stawki podatku.....	8
C. Ciężar opodatkowania.....	9
D. Dochodowość podatników związana z produkcją.....	10
5. Przebudowa zasad opodatkowania wyrobów nowatorskich podatkiem akcyzowym	11
6. Podsumowanie.....	19

Wykaz ważniejszych skrótów oraz aktów normatywnych

- UE – Unia Europejska
- VAT – podatek od wartości dodanej
- GUS – Główny Urząd Statystyczny
- PKB – Produkt Krajowy Brutto
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).
- dyrektywa Rady 2008/118/WE – dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz. U. UE. L. z 2009 r. Nr 9, str. 12 z późn. zm.)
- ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722).
- ustawa z dnia 21 listopada 2019 r. – ustawa z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym

1. Przedmiot analizy

Celem niniejszej Analizy jest przedstawienie zasadności zmiany systemu opodatkowania wyrobów nowatorskich w Polsce. Na potrzeby niniejszego opracowania scharakteryzowano obecnie obowiązujący system opodatkowania w Polsce oraz innych państwach członkowskich UE. Dokonano również analizy porównawczej opodatkowania poszczególnych kategorii wyrobów tytoniowych. Ostatnia część opracowania zawiera podsumowanie oraz ocenę skutków fiskalnych braku przebudowy zasad opodatkowania wyrobów nowatorskich.

2. Zasady opodatkowania w Polsce wyrobów nowatorskich.

A. Charakterystyka wyrobów nowatorskich

Wyroby nowatorskie nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Oznacza to, że nie są to „wyroby tytoniowe” w rozumieniu dyrektyw akcyzowych: 2008/118/WE oraz 2011/64/UE. W dyrektywie 2014/40/UE znajduje się natomiast definicja „nowatorskiego wyrobu tytoniowego”, za który uważa się wyrób niebędący: papierosem, tytoniem do samodzielnego skręcania papierosów, tytoniem fajkowym, tytoniem do fajki wodnej, cygarem, cygaretką, tytoniem do żucia, tytoniem do nosa lub tytoniem do stosowania doustnego, wprowadzony do obrotu po dniu 19 maja 2014 r. Ze względu na brak obowiązku harmonizacji, każdy kraj UE ma prawo kształtować swoją własną politykę akcyzową w zakresie wyrobów nowatorskich.

W międzynarodowej dyskusji brak jest jednolitej terminologii dotyczącej wyrobów nowatorskich – używa się do określenia tego typu produktów bardzo wielu nazw. Najpowszechniej występujące to „Reduced-Risk Products”, „Heated Tobacco Products”, „Inhalation product without combustion” lub po prostu „heated tobacco”. Używana terminologia zróżnicowana jest w zależności do szerokości geograficznej; w krajach Ameryki Północnej przyjęło się używać powszechniej innych określeń, zaś na potrzeby dyskusji w ramach UE również nieco odmiennych. Wszystkie przytoczone powyżej terminy – poza jednym – mają oddać, że w danym wyrobie zawiera się tytoń, lecz nie jest on spalany, lecz podgrzewany. Należy jednocześnie wskazać, że na gruncie już wspomnianej dyrektywy 2014/40/UE zawierającej definicję nowatorskiego wyrobu tytoniowego, w jej wersji angielskiej używa się terminu „novel tobacco product”. Oznacza to, że terminologicznie praktycznie występuje dualizm, na gruncie normatywnym oraz w języku prawniczym przyjęło się używać terminu „novel tobacco product” i odpowiednio „nowatorski wyrób tytoniowy”, zaś w dyskusjach,

publicystyce oraz języku potocznym powszechnie pojawiają się terminy odwołujące się do mechanizmu działania tego typu wyrobów.

B. Opodatkowanie wyrobów nowatorskich podatkiem akcyzowym

W polskiej ustawie o podatku akcyzowym używane jest pojęcie „wyrobów nowatorskich”. Zgodnie z art. 2 ust 1 pkt 33 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wyroby nowatorskie to wyroby będące:

- a) mieszaniną, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,
- b) mieszaniną, o której mowa w lit. a, oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych – inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 i art. 99a ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny.

Z powyższego przepisu wynika, że cecha charakteryzująca nowatorski wyrób tytoniowy, a jednocześnie odróżniająca go od pozostałych wyrobów tytoniowych, to dostarczanie aerozolu bez spalania mieszaniny zawierającej tytoń lub jego susz. Jednocześnie należy wskazać, że definicja jest skonstruowana na tyle szeroko, aby objąć swoim zakresem wszystkie możliwe produkty służące podgrzewaniu tytoniu.

Opodatkowanie wyrobów nowatorskich jakie zostało wprowadzone od dnia 1 października 2020 roku, ma charakter preferencyjny i znacznie niższy w relacji do opodatkowania innych wyrobów niż w innych krajach. Brak jest uzasadnienia dla tej preferencji biorąc pod uwagę, jak wskazano w uzasadnieniu do nowelizacji ustawy akcyzowej z 2017 roku, że „wyroby nowatorskie są substytutem tradycyjnych wyrobów tytoniowych zawierającym w swoim składzie tytoń do palenia.”

Należy zwrócić uwagę, że w Polsce stawka na wyroby nowatorskie składa się z dwóch części: jednej odnoszącej się do ilości i drugiej procentowej odnoszącej się do ceny. Jednak element procentowy odnosi się do średniej ważonej ceny detalicznej sprzedaży tytoniu do palenia, a nie do ceny detalicznej, jak ma to miejsce w przypadku do palenia czy papierosów tradycyjnych. Taka konstrukcja skutkuje przede wszystkim bardzo niskim faktycznym opodatkowaniem akcyzą, bo odrywa stawkę podatku od ceny tytoniowych wkładów do podgrzewania, czyli pozwala sprzedawać drogo, płacąc bardzo niski podatek, kompletnie niezwiązany z ceną.

W przypadku polskiej regulacji opodatkowania nowatorskich wyrobów tytoniowych materię tę reguluje art. 99c. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Przepis ust. 3 tego przepisu stanowi, że podstawą opodatkowania wyrobów nowatorskich jest ich ilość wyrażona w kilogramach. Wedle obecnie obowiązującej regulacji stawka akcyzy na wyroby nowatorskie wynosi 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia. Zgodnie z ust 6 przytoczonego przepisu na potrzeby ustalenia stawki akcyzy na wyroby nowatorskie stosuje się

średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży tytoniu do palenia obliczaną na podstawie danych za pierwszych 10 miesięcy roku poprzedzającego rok kalendarzowy, na który średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu do palenia jest obliczana.

3. Doświadczenia innych państw w zakresie opodatkowania wyrobów nowatorskich

Państwa członkowskie UE nie są związane harmonizacją podatku akcyzowego w przypadku nowatorskich wyrobów tytoniowych; jedynymi znacznymi ograniczeniami w kształtowaniu ich polityki podatkowej względem tych produktów jest prawo wspólnotowe wynikłe z traktatów. Oznacza to, że możliwym jest dowolne kształtowanie opodatkowania tego typu wyrobów, jeśli nie sprzeciwia się ono swobodom rynku wewnętrznego i nie ma dyskryminującego charakteru.

Liczna grupa krajów europejskich wprowadziła opodatkowanie wyrobów nowatorskich: należy tutaj wskazać Portugalia, Włochy, Rumunia, Słowenia, Serbia, Łotwa, Węgry, Grecja, Chorwacja, Francja i Wielka Brytania. Kolejne kraje rozważają wprowadzenie opodatkowania wyrobów nowatorskich. Należy również wskazać, że opodatkowanie wyrobów nowatorskich jest zjawiskiem obecnym nie tylko na terenie Unii Europejskiej, lecz także występującym poza jej terytorium stanowiąc globalną tendencję. Opodatkowanie wyrobów nowatorskich wprowadziły również kraje pozaeuropejskie jak Japonia czy Korea Płd.

Opodatkowanie wyrobów nowatorskich kształtowało się następująco:

- Grecja (156,7 euro/1 kilogram),
- Wielka Brytania (130 euro/1 kilogram),
- Słowenia (88 euro/1 kilogram),
- Rumunia (84,9 euro/1 kilogram),
- Portugalia (80 euro/1 kilogram i 16% ceny),
- Chorwacja (79,3 euro/1 kilogram),
- Łotwa (62 euro/1 kilogram),
- Włochy (61,99 euro/1000 sztuk),
- Serbia (19,5 euro/1 kilogram),
- Francja (17 euro/kilogram i 45% ceny),
- Węgry (0,23 euro/mililitr i 0,03 euro za sztukę).

W Portugalii nie obowiązuje system dominujący w większości państw UE opodatkowujących nowatorskie wyroby tytoniowe polegający na wyłącznie kwotowym określeniu podatku. Portugalskie

opodatkowanie nowatorskich wyrobów tytoniowych polega na ukształtowaniu stawki podatku w sposób mieszany. Poza kwotą podatku na 1 kg doliczane jest 16% średniej ceny detalicznej sprzedaży. Drugim państwem UE stosującym opodatkowanie w sposób bardziej złożony są Węgry, gdzie zdecydowano się również na mieszany system określenia stawki podatku, który wynosi 0,23 euro/mililitr i 0,03 euro za sztukę.

Widocznym jest trend, aby państwa członkowskie we własnym zakresie opodatkowały wyroby nowatorskie i jest całkowicie zrozumiałe, gdyż wpływa to na spójność krajowego systemu opodatkowania produktów służących do aplikacji aerozolu zawierającego nikotynę do organizmu. Co ważne, opodatkowanie wyrobów nowatorskich jest z reguły niższe niż ma to miejsce w przypadku papierosów konwencjonalnych¹, jednak widocznym jest znaczne zróżnicowanie poziomu opodatkowania i nie wynika ono jedynie z poziomu cen w danym państwie, czego przykładem może być porównanie stawki kwotowej w Grecji i Wielkiej Brytanii.

4. Analiza porównawcza opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów nowatorskich w relacji do pozostałych wyrobów tytoniowych

Artykuły 99 – 99c ustawy o podatku akcyzowym reguluje dwa istotne elementy związane z opodatkowaniem akcyzą wyrobów tytoniowych. Przede wszystkim przepis wskazuje, jakie czynności należy uznać za „produkcję”. Natomiast w dalszej części wskazuje stawki akcyzy właściwe dla poszczególnych wyrobów tytoniowych. Oprócz stawek akcyzy stosowanych w normalnej sytuacji obrotu wyrobami tytoniowymi ustawa wskazuje przypadki, kiedy zastosowanie ma minimalna stawka akcyzy. Ponadto przepisy wskazują szczególne przypadki, kiedy zastosowanie znajdują specyficzne stawki akcyzy właściwe dla wyrobów akcyzowych nieoznaczonych maksymalną ceną detaliczną.

A. Zasady opodatkowania

Zgodnie z treścią art. 99 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. produkcją wyrobów tytoniowych w rozumieniu ustawy jest ich wytwarzanie, przetwarzanie, a także pakowanie. Produkcją papierosów jest również ich wytwarzanie – także przez konsumenta – przy użyciu maszyny do wytwarzania papierosów. Natomiast za produkcję papierosów nie uznaje się wytwarzania papierosów przez konsumenta ręcznie domowym sposobem w gospodarstwach domowych.

¹https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf [dostęp z dnia 15.10.2020 r.]

Produkcją wyrobów nowatorskich w rozumieniu ustawy jest ich wytwarzanie, przetwarzanie, a także pakowanie. Analogicznie jak w przypadku pozostałych wyrobów za produkcję wyrobów nowatorskich nie uznaje się wytwarzania tych wyrobów przez konsumenta ręcznie domowym sposobem w gospodarstwie domowym na własne potrzeby.

B. Stawki podatku

Zgodnie z obowiązującym art. 98 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wyroby tytoniowe bez względu na kod CN (czyli Nomenklatury Scalonej) dzieli się na trzy podstawowe rodzaje wyrobów: papierosy, tytoń do palenia oraz cygara i cygaretki.

Obowiązują trzy rodzaje stawek podatku: kwotowa, procentowa oraz mieszana. Stawka kwotowa określa kwotę podatku przypadającą na daną jednostkę lub część podstawy opodatkowania. Stawka procentowa dzieli się na dwa rodzaje. Pierwszy to stawka stała (jest niezmienna nawet w przypadku wzrostu lub zmniejszenia podstawy opodatkowania, chociaż wolumen rośnie wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania). Druga to stawka zmienna, w ramach której wyróżnia się stawkę proporcjonalną (rośnie liniowo wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania), progresywną (wzrasta wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania, może rosnąć w sposób przyspieszony lub opóźniony) oraz regresywną (malejącą wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania, w tym przypadku również wyróżniamy regresję przyspieszoną lub opóźnioną). Stawka mieszana natomiast łączy zarówno elementy stawki procentowej jak i kwotowej.

Papierosy

Zgodnie z art. 7 ust. 1 Dyrektywy Strukturalnej, papierosy podlegają:

- proporcjonalnemu podatkowi akcyzowemu obliczanemu według maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży, włączając opłaty celne (stawka procentowa) oraz
- specyficznemu podatkowi akcyzowemu obliczanemu na sztukę wyrobu (stawka kwotowa).

Minimalna stawka akcyzy na papierosy wynosi 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów. Średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży papierosów albo średnią ważoną detaliczną cenę sprzedaży tytoniu do palenia stanowi iloraz całkowitej wartości odpowiednio wszystkich papierosów albo tytoniu do palenia, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru *akcyzy*, i odpowiednio liczby tych papierosów albo ilości tytoniu do palenia. „*Stawka ustalona na poziomie 100% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży z poprzedniego roku ma zapewnić zarówno ograniczenie tzw. wojen cenowych w tańszym segmencie papierosów, jak i realizację celów zdrowotnych przez ograniczenie dostępności najtańszych papierosów*”².

² W. Modzelewski (red.) *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym* wyd. 3, Warszawa 2014, s. 457.

Zakładany przez ustawodawcę wzrost w 2020 r. stawek podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe jest bezprecedensowy, co obrazuje poniższa tabela.

Tabela nr 1. Stawki akcyzy na wyroby tytoniowe w Polsce w latach 2011-2020

Wyrób tytoniowy	Rodzaj akcyzy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020 r.*
Papierosy	Kwotowa (zł/1000 szt.)	158,36 zł	170,97zł	188 zł	206,76 zł	206,76 zł	206,76 zł	206,76 zł	206,76 zł	206,76 zł	228,10 zł
	Procentowa (% ceny detalicznej sprzedaży)	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	32,05 %
	Minimalna kwota akcyzy (zł/1000 szt.)	300,72 zł	328,13 zł	359,18 zł	392,86 zł	408,67 zł	415,3 zł	420,3 zł	422,8 zł	427,3 zł	–
Tytoń do palenia	Kwotowa (zł/kg)	102,32 zł	115,86 zł	128,02 zł	141,29 zł	141,29 zł	141,29 zł	141,29 zł	141,29 zł	141,29 zł	155,79 zł
	Procentowa (% ceny detalicznej sprzedaży)	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	31,41%	32,05%
Cygara i cygaretki	Kwotowa (zł/kg)*	244,40 zł	254,20 zł	266,90 zł	280,25 zł	393 zł	393 zł	393 zł	393 zł	393 zł	433 zł

Źródło: Opracowanie własne

* Od 2015 r. zmienił się sposób opodatkowania cygar i cygaretek na zł/kg, wcześniej opodatkowanie funkcjonowało jako zł/1000 szt.

C. Ciężar opodatkowania

Poziom opodatkowania wyrobów nowatorskich w Polsce jest wyjątkowo niski i znacznie odbiega od średniej europejskiej. I to przy uwzględnieniu nowych, podwyższonych stawek. Od początku 2020 r. jest to szczególnie widoczne, jeśli porówna się stawki podatku akcyzowego w innych państwach UE, z którymi Polska może się porównywać pod względem zamożności oraz zaszczości historycznych. Należy tu choćby wskazać na Rumunię czy Słowenię. Nawet w państwach południa Europy, w których palenie tytoniu jest mocno osadzone kulturowo, rządy nie zdecydowały się na ukształtowanie opodatkowania akcyzowego na tak nieproporcjonalnie niskim poziomie jak w Polsce w przypadku wyrobów nowatorskich.

Tabela nr 2. Stawki opodatkowania na wyroby nowatorskie Polsce i Europie (1 EUR = 4,28 zł)

Kraj	Polska	Rumunia	Słowenia	Grecja	Wielka

					Brytania
Kwotowa (zł/1 kg.)	155,79 zł	363,72 zł	376,64 zł	670,68 zł	556,40 zł
Procentowa (% ceny detalicznej sprzedaży)	32,05%*	brak	brak	brak	brak
Różnica w porównaniu do stawek w Polsce		+133%	+142%	+330%	+257%

* W przypadku Polski wartość ustalana od średniej ceny tytoniu do palenia.

Tabela nr 3. Relacja akcyzy na paczkę wyrobów nowatorskich do akcyzy na paczkę papierosów tradycyjnych

Kraj	Polska (do 1.10. 2020 r.)	Polska (od 1.10. 2020 r.)	Włoc hy	Portu- galia	Czechy	Hiszpa- nia	Grecja	Rosja	Japonia*	Korea Płd
Relacja akcyzy na paczkę wyrobów nowatorskich do akcyzy na paczkę papierosów tradycyjnych	0%	20%	25%	43%	24%	49%	35%	67%	44%	58%
Różnica w porównaniu do Polski (października 2020)	-	-	+5pp	+23pp	+4pp	+29pp	+15pp	+47pp	+24pp	+38pp

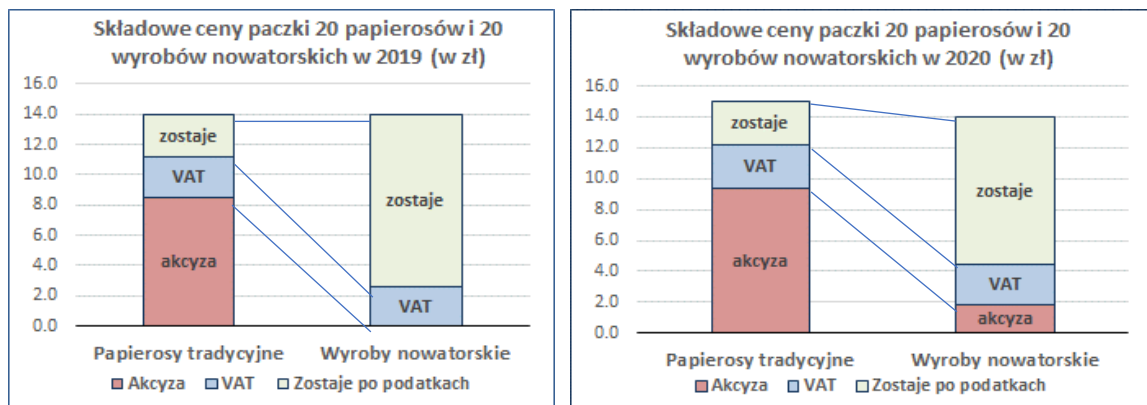
* dodatkowo należy zwrócić uwagę, że Japonia jest w trakcie dalszego podnoszenia stawek podatku na wyroby nowatorskie, których poziom w 2022 roku ma sięgnąć 80-90% podatku od papierosów tradycyjnych. Jest to spowodowane znacznymi uszczupleniami wpływów do budżetu wywołanymi wzrostem sprzedaży wkładów tytoniowych do podgrzewania, a jednocześnie malejącą sprzedażą wyżej opodatkowanych papierosów tradycyjnych.

Określenie tak niskich stawek podatku akcyzowego przez polskiego ustawodawcę w przypadku wyrobów nowatorskich jest szczególnie rażące i nieefektywne fiskalnie, ponieważ urządzenia i wkłady do wyrobów nowatorskich w przeważającej większości produkowane są przez duże międzynarodowe podmioty, w związku z czym jest zdecydowanie mniejsze ryzyko pojawienia się nielegalnego obrotu jak ma to miejsce w przypadku konwencjonalnych papierosów. W przypadku wyrobów nowatorskich Polska ma możliwość efektywnego opodatkowania wyrobów, z niskim ryzykiem powstania nielegalnego rynku tych towarów, które w swojej istocie przyciągać będą coraz większe ilości konsumentów.

D. Dochodowość podatników związana z produkcją

Cena wyrobów nowatorskich, nazywanych też czasami „wkładami tytoniowymi do podgrzewania” lub po prostu „papierosami do podgrzewania” zbliżona jest do ceny papierosów; najistotniejsza różnica w ukształtowaniu ceny detalicznej dla konsumenta to znacząco wyższy udział marży producenta w przypadku wyrobów nowatorskich. Wprowadzone nowelizacją nowe, wyższe stawki opodatkowania powyższą dysproporcję pomiędzy opodatkowaniem wyrobów nowatorskich i tradycyjnych papierosów jeszcze pogłębiają.

Wykres nr 1. Różnica w poziomie opodatkowania pomiędzy wyrobami nowatorskimi a papierosami.



5. Przebudowa zasad opodatkowania wyrobów nowatorskich podatkiem akcyzowym

W pierwszej kolejności wskazać należy, że opodatkowując wyroby tytoniowe należy mieć na uwadze także aspekt związany z możliwym przekroczeniem optimum krzywej Laffera, skutkującym faktycznym spadkiem dochodów z tego tytułu. Stuprocentowe obciążenie podatkowe działalności daje rezultaty zbliżone do braku podatku – budżet państwa nie osiąga żadnych wpływów. Odpowiednie skonstruowanie systemu ulg i zwolnień podatkowych powinno w takim stopniu motywować podatników do podejmowania lub zwiększania działalności w danej dziedzinie aby w przyszłości osiągnąć większe wpływy do budżetu. Powyższe oznacza, że przy określaniu wysokości opodatkowania, a także wprowadzaniu potencjalnych ulg uwzględniać należy także wpływ opodatkowania na daną branżę, istotność tej branży dla gospodarki oraz dla społeczeństwa. Wyznaczając sposób opodatkowania danej branży należy mieć na uwadze jej kondycję, a także bieżące obciążenia pozafiskalne.

„Szara strefa” obejmuje przede wszystkim: **przemysł papierosów z państw, w których ich cena jest niższa (tzw. *illicie whites* – legalnie produkowane papierosy w danym kraju, z**

opłaconą lokalnie akcyzą, bez uiszczenia opłaty w kraju spożycia), nielegalny handel wyrobami tytoniowymi, nielegalne fabryki produkujące papierosy, nielegalne zatrudnienie oraz nielegalny transfer dochodów. Do głównych przyczyn tego zjawiska można zaliczyć:

- niska dolegliwość sankcji za przestępstwa związane z obrotem nielegalnymi wyrobami (nie odstraszają wystarczająco przestępców),
- brak skutecznych metod w zakresie przeciwdziałania niektórym źródłom podaży w ramach tzw. szarej strefy (przemyt).
- stosunek zysków z nielegalnego obrotu – wydatnie zwiększanych wraz ze wzrostem opodatkowania legalnych wyrobów tytoniowych – do niskich sankcji wymierzanych za takie działania jest nieproporcjonalnie wysoki i dlatego nielegalna działalność jest bardzo opłacalna.

Pozostałymi problemami w związku z nieprawidłowościami w obrocie wyrobami tytoniowymi są:

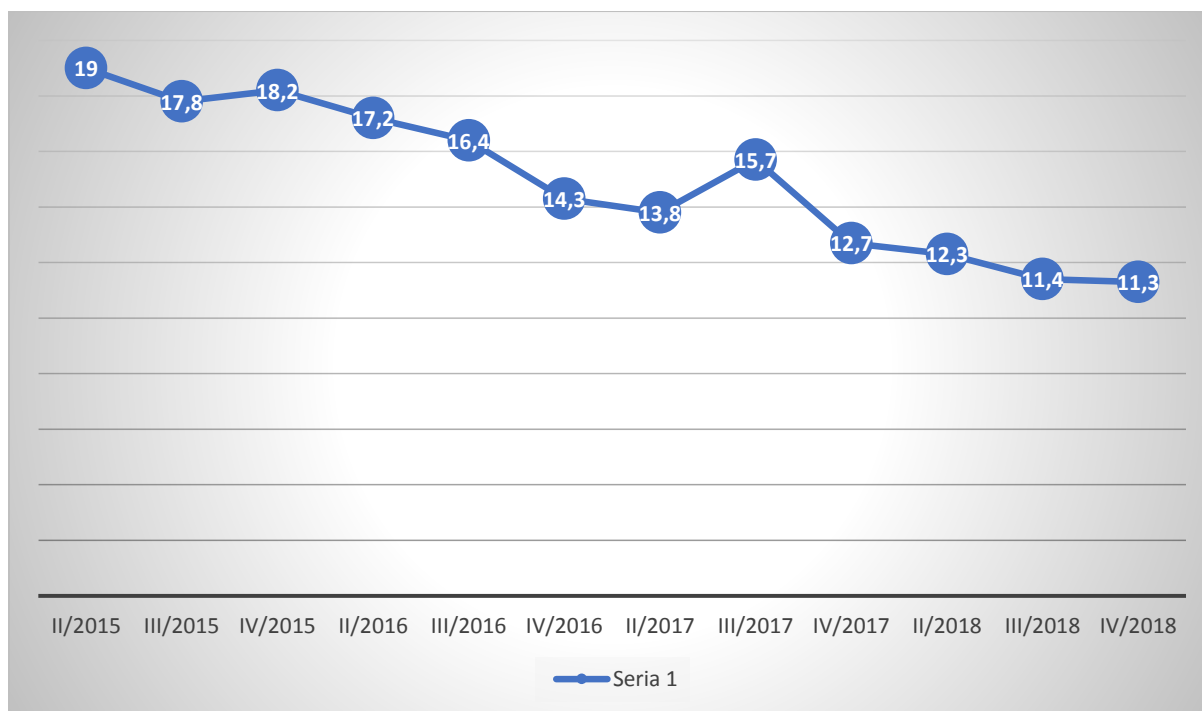
- nielegalna produkcja papierosów, oraz
- nielegalna produkcja oraz obrót tytoniem.

Na zjawisko szarej strefy ma istotny wpływ także czynnik geograficzny; oznacza to, że niektóre kraje są bardziej narażone na napływ przemycanych wyrobów tytoniowych, przede wszystkim z krajów sąsiadujących. Szczególnie w sytuacji gdy państwa leżące poza granicami Unii Europejskiej nie realizują restrykcyjnej polityki akcyzowej, która jest stosowana na terenie Wspólnoty – skutkuje to drastycznie różnymi cenami wyrobów akcyzowych po obu stronach granicy. Wynikiem tego jest nielegalny obrót tymi produktami.

Największą część nielegalnego rynku w Polsce stanowią wyroby pochodzące zza wschodniej granicy (Rosja, Ukraina, Białoruś) oraz z Chin, skutkuje to tym, że w regionach Polski Wschodniej udział nielegalnych wyrobów tytoniowych w lokalnym rynku jest najwyższy, natomiast regiony Polski Zachodniej notują najniższy udział tychże wyrobów na rynku.

W latach 2015 -2018 na skutek uszczelniania systemu podatkowego oraz działań prowadzonych przez Krajową Administrację Skarbową doszło do znaczącego ograniczenia szarej strefy wyrobów tytoniowych. Jak wynika z danych Krajowej Administracji Skarbowej, w latach 2015 -2018 doszło do zmniejszenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych o 1/3.

Tabela nr 4. Szara strefa w obszarze wyrobów tytoniowych w latach 2015-2018 (procentowy udział w rynku).



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF oraz ALMARES.

Podwyżka akcyzy w latach 2008 – 2009³, która skutkowałą średnim zwiększeniem ceny paczki papierosów o złotówkę⁴, spowodowała skurczenie się rynku tytoniowego o 10% w roku 2008 oraz aż o 13,6% w roku 2009. W rezultacie spowodowało to faktyczne znaczące zmniejszenie dochodów budżetowych z tego tytułu. Przykładowo z zaplanowanych na rok 2009 17,529 mld zł. faktyczny dochód wyniósł ok. 15 mld. zł. Powyższe oznacza, że faktyczne dochody z tego tytułu były o około 14,2% niższe niż dochody zaplanowane. Ta wartość oznacza z kolei, że na skutek skokowej podwyżki doszło do faktycznego spadku dochodów budżetowych z tytułu akcyzy od wyrobów tytoniowych w relacji do roku poprzedzającego.

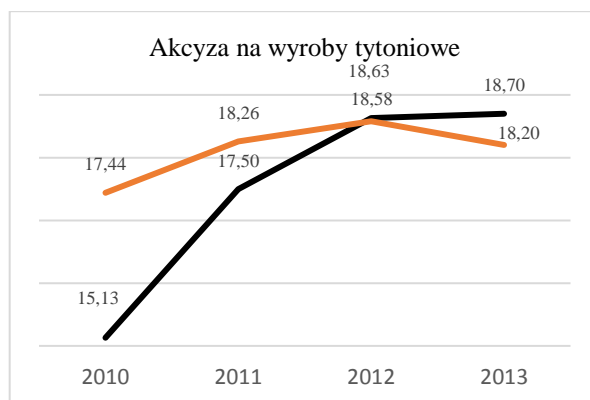
Należy wskazać, że zgodnie z przytoczoną powyżej publikacją: „*W latach 2005–2010 utrzymywała się tendencja spadku sprzedaży legalnych papierosów w Polsce. Spadek sprzedaży w latach 2000–2010 był związany nie tyle ze zjawiskiem rzucania palenia przez społeczeństwo, co ze względu na masowe przechodzenie konsumentów na wyroby pochodzące z nielegalnych źródeł (przemyt) oraz tańsze substytuty (tytoń do skrętów).* W rezultacie legalna sprzedaż papierosów w Polsce od kilku lat wykazuje tendencję spadkową wskutek znaczących

³ Jagiello, Andrzej. "Skutki ekonomiczno-społeczne wprowadzonych stawek akcyzowych na wyroby przemysłu tytoniowego w Polsce w latach 2000–2010." *EKONOMICZNA* (2011): 49.

⁴ Źródło: https://finansearch.mf.gov.pl/documents/766655/2033054/NKC+i+srednia+waz+cena+det+papierosow+w+latach+2004_2014.pdf – dostęp z dnia 15.10.2002 r.

podwyżkę podatku akcyzowego. Analizując dane ankietowe, należy stwierdzić, że sytuacja na rynku wyrobów tytoniowych w latach 2000–2010 uległa pogorszeniu.”

Powyzsze potwierdza, że skokowa podwyżka akcyzy w sposób wymierny skłania konsumentów do ucieczki w kierunku tzw. szarej strefy, a także do poszukiwania tańszych substytutów. Obecnie tańsze substytuty w związku z niższym opodatkowaniem ich akcyzą stanowią będą także podgrzewacze do tytoniu oraz e-papierosy. Istnieje uzasadniona obawa ucieczki dotychczasowych konsumentów wyrobów tytoniowych do tych kategorii produktowych z powodu ich nieproporcjonalnie niskiego opodatkowania ,nawet po planowanym podwyższeniu stawki podatku.



— planowe wpływy — wykonanie budżetu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF.

Kryzys dochodów budżetowych z akcyzy od wyrobów tytoniowych nasilił się w latach 2014-2015. Dochody te wyniosły w 2013 r. – 18,2 mld zł i spadły do 17,9 mld zł w 2014 r.

Tabela nr 5. Wpływy akcyzowe ogółem (mld zł)

Rok	2012	2013	2014	2015
Planowane wpływy	62,60	59,80	62,08	62,95
Wykonanie budżetu	60,44	60,65	61,57	62,81

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF.

Tabela nr 6. Akcyza od wyrobów tytoniowych

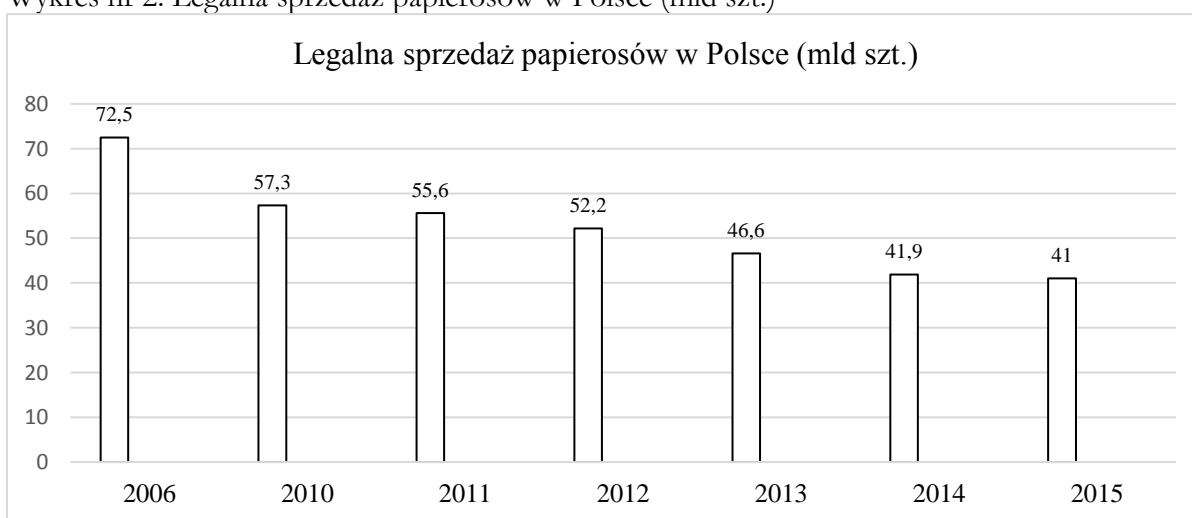
Rok	2012	2013	2014	2015
Planowane wpływy	18,63	18,7	19,13	18,04 (po nowelizacji – 17,42)

Wykonie budżetu	18,58	18,21	17,92	17,79
-----------------	-------	-------	-------	-------

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF

Nominalne straty w 2014 r. z tytułu nieopodatkowanej podaży według publicznych danych szacowano wówczas na 2,3 mld zł, czyli 13% dochodów⁵. Dochody z akcyzy tytoniowej rosły od 2004 r. (9,8 mld zł) do 18,2 mld zł w 2013 r. Spadek legalnej sprzedaży w 2014 r. wynikał głównie z podwyżek cen wymuszonych wzrostem stawek. **Liczba legalnie sprzedanych papierosów spadła z 72,5 mld w 2006 r. do 42 mld sztuk w 2014 r., co oznaczało zmianę struktury popytu w stronę wyrobów nieopodatkowanych.**

Wykres nr 2. Legalna sprzedaż papierosów w Polsce (mld szt.)



Źródło: *Pakiet tytoniowy – zatrzymać szarą strefę*, Business Centre Club, Warszawa 2016

„W ciągu 4 lat, pomiędzy 2010 a 2014 r., legalny rynek papierosów zmniejszył się o blisko 27%, w niektórych latach nawet o 10% rocznie, podczas gdy naturalne tempo odhodzenia od palenia wskazywałoby na mniej więcej 2-3% rocznie”⁶.

Według raportu WHO „World Tobacco Epidemic” z roku 2015, Polska była na drugim miejscu wśród grupy krajów świata, gdzie papierosy w latach 2008-2014 w wyniku podwyżek stawek podatku akcyzowego i wzrostu cen, w połączeniu z niewielkim wzrostem dochodów obywateli, stały się dla nich mniej przystępne – relatywnie do siły nabywczej konsumentów papierosy stały się droższe o ponad 120%. Aktualnie wartość podatków w jednostkowej cenie detalicznej paczki papierosów stanowi około 85% jej wartości brutto – poziom ten jest jednym z najwyższych w Unii.

⁵ M. Szulc, *Szara strefa nie pożywi się akcyzą*, Dziennik. Gazeta Prawna, wyd. z dnia 28 września 2015 r.

⁶ *Pakiet tytoniowy – zatrzymać szarą strefę*, Business Centre Club, s. 2, Warszawa 2016.

Wykres nr 3. Udział szarej strefy w rynku papierosów w Polsce 2010-2014



Źródło: *Szara strefa to nieuczciwa konkurencja*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2016 oraz P. Skwirowski *Rośnie przemysł papierosów do Polski. Spada legalna sprzedaż*, Gazeta Wyborcza z dnia 7 kwietnia 2015.

Biorąc pod uwagę dynamikę wzrostu kategorii wyrobów nowatorskich w udziale w rynku wyrobów tytoniowych ogółem (obecnie na poziomie ok. 2,5 pkt % w skali roku⁷) można przyjąć, że urealnienie stawki akcyzy na wyroby nowatorskie przyniesie w 2021 r. dodatkowy 1 mld zł dochodu z tytułu podatku akcyzowego. Jednocześnie należy zaznaczyć, że przy obecnym poziomie opodatkowania wyrobów nowatorskich każde 100 milionów paczek przeniesionych z kategorii wyrobów tradycyjnych do wyrobów nowatorskich oznacza zmniejszenie wpływów do budżetu państwa około 400 milionów złotych.

Należy podkreślić, że również Komisja Europejska uznała za konieczną harmonizację przepisów dotyczących podatku akcyzowego m. in. od wyrobów nowatorskich, niemniej jednak **nie zajęła stanowiska odnośnie sposobu i terminu wprowadzenia jednolitego prawa w tym zakresie**⁸. Zatem nie jest wiadome, kiedy na poziomie wspólnotowym obowiązywać będą nowe ramy regulacyjne dotyczące rynku tych wyrobów oraz jaki kształt ramy te przybiorą – czy wybrany zostanie model zwolnienia od podatku akcyzowego (jak w określonych przypadkach dotyczących wyrobów energetycznych), czy model polegający na umieszczeniu danego produktu w wykazie wyrobów akcyzowych, **do których stosuje się procedurę zawieszenia poboru akcyzy i których produkcja odbywa się w składzie podatkowym albo wprowadzone będą szczególne zasady opodatkowania**. Mając na uwadze plany organów unijnych dotyczące wprowadzenia harmonizacji

⁷ Philip Morris International, Wyniki za I kwartał 2020 r. - <https://philipmorrisoninternational.gcs-web.com/static-files/4f3ed693-a022-4770-9d6c-ddb2ea81d7d2>, z dnia 04.08.2020.

⁸ Zob. Sprawozdanie Komisji Europejskiej dla Rady w sprawie oceny REFIT dyrektywy 2011/64/UE oraz struktury i stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych z dnia 21 grudnia 2015 r.; Sprawozdanie Komisji dla Rady dotyczące dyrektywy 2011/64/UE w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych z dnia 12 stycznia 2018 r.; Commission Staff Working Document Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco from 10 February 2020.

przepisów w omówionym zakresie, stwierdzić można, iż **obecnie obowiązujące przepisy krajowe dotyczące objęcia podatkiem akcyzowym wyrobów nowatorskich mają charakter czasowy.**

Jak wskazano powyżej, wyroby nowatorskie nie są jeszcze objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych, niemniej wiele krajów europejskich wprowadziło ich opodatkowanie (Chorwacja, Francja, Grecja, Łotwa, Rumunia, Serbia, Słowenia, Węgry, Wielka Brytania, Włochy). Wprowadzona z dniem 1 lipca 2020 r. wysokość opodatkowania wyrobów nowatorskich w Polsce jest relatywnie niska i znacznie odbiega od średniej europejskiej. Fakt ten jest tym bardziej widoczny biorąc pod uwagę państwa, z którymi Polska może się porównywać pod względem zamożności oraz balastu historycznego (np. Rumunia, Słowenia). Co więcej, nawet w państwach południa Europy, w których palenie tytoniu jest mocno osadzone kulturowo, ustawodawcy nie zdecydowali się na ukształtowanie opodatkowania akcyzowego na tak nieproporcjonalnie niskim poziomie jak planowany w Polsce na ten rok. Ponadto obecny model opodatkowania wyrobów nowatorskich jest wadliwy, gdyż uzależnia poziom opodatkowania od ilości tytoniu w wyrobie, która potencjalnie może być przez producentów ograniczana.

Relatywnie niska stawka podatku akcyzowego w przypadku wyrobów nowatorskich jest nieefektywna fiskalnie, gdyż urządzenia i wkłady do wyrobów nowatorskich w przeważającej większości produkowane są przez duże międzynarodowe podmioty, w związku z czym ryzyko pojawienia się nielegalnego obrotu, jak ma to miejsce w przypadku konwencjonalnych papierosów, jest minimalne. Cena wyrobów nowatorskich jest zbliżona do ceny papierosów, natomiast najistotniejsza różnica w ukształtowaniu ceny detalicznej dla konsumenta to znacząco wyższy udział marży producenta w przypadku wyrobów nowatorskich. Akcyza wypadająca na paczkę wyrobów nowatorskich wynosi ok. 20% akcyzy na paczkę tradycyjnych papierosów. Należy również zwrócić uwagę na spadek wpływów budżetowych spowodowanych „migracją” konsumentów w kierunku wyrobów nowatorskich, będących substytutem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, głównie papierosów. Od każdej paczki wyrobów nowatorskich o wartości ok. 14 zł budżet otrzyma akcyzę w wysokości ok. 1,85 zł, tracąc jednocześnie ponad 9 zł od każdej niesprzedanej z tego powodu paczki papierosów o tej samej cenie.

Nie ma podstaw dla tej preferencji biorąc pod uwagę – jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 137) – że „wyroby nowatorskie są substytutem tradycyjnych wyrobów tytoniowych zawierającym w swoim składzie tytoń do palenia”. Z uwagi na konieczność zapewnienia porównywalności podstaw opodatkowania zasadne jest wprowadzenie naliczania stawki kwotowej dla wyrobów nowatorskich

korzystając z modelu opodatkowania papierosów tradycyjnych, w którym nie zachodzi istotne ryzyko legalnego obniżania wysokości opodatkowania.

Na rynku wyrobów nowatorskich ma miejsce – począwszy od 2017 r. – znaczny wzrost sprzedaży. Wzrósł również udział wyrobów nowatorskich w polskim rynku wyrobów tytoniowych⁹. Tendencja ta będzie w dalszym ciągu zachowana, w związku z zakazem sprzedaży papierosów tradycyjnych aromatyzowanych – ponieważ wyroby nowatorskie są dla papierosów tradycyjnych wyrobami substytucyjnymi, będzie następować dalsza „migracja” konsumentów. Prawdopodobnie wzrośnie udział wyrobów nowatorskich w rynku szeroko rozumianych wyrobów tytoniowych o 2,5 pkt procentowego w skali roku¹⁰, co spowoduje, że w I kwartale 2021 r. udział ten wyniesie ok. 6,8% i prawie 10% na koniec 2021 r.

Zwiększenie stawki na wyroby nowatorskie nie przyczyni się do zwiększenia sprzedaży nieopodatkowanej tych produktów, gdyż koszty opracowania odpowiedniej technologii produkcji tytoniu do podgrzewaczy oraz wprowadzenia nielegalnych produktów na rynek, stanowią znaczące utrudnienie dla potencjalnych nielegalnych producentów. W przeciwieństwie zaś do tradycyjnych wyrobów tytoniowych, konsumenci wyrobów nowatorskich są mniej podatni na zmiany cenowe i nieskłonni do zakupu produktu z nielegalnego źródła. Wyroby nowatorskie są produktami z kategorii premium, w przypadku których dla konsumentów liczy się przede wszystkim ich wysoka jakość. Wskazuje na to m.in. dynamiczny rozwój tej kategorii w dużych ośrodkach miejskich - w Warszawie udział w sprzedaży wyrobów tytoniowych na poziomie ponad 11%¹¹. Ponadto podwyższenie akcyzy na wyroby nowatorskie nie stwarza ryzyka wzrostu sprzedaży nieopodatkowanej, gdyż wyroby te – mimo braku akcyzy do dnia 30 września 2020 r. – są sprzedawane po cenie porównywalnej do ceny papierosów, przy czym dochodowość ich sprzedaży jest zdecydowanie większa.

Stawka akcyzy na wyroby nowatorskie ma obecnie charakter mieszany (kwotowo-procentowy) i wynosi 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia. **Analiza dotychczasowych doświadczeń dotyczących opodatkowania wyrobów nowatorskich prowadzi do wniosku, że uzasadnionym byłaby zmiana i wprowadzenie stawki kwotowej liczonej od ilości wyrobów nowatorskich. Oznaczałoby to zmianę podstawy opodatkowania z wyrażonej w kilogramach na wyrażoną ilością sztuk.** Powyższa zmiana wiązałaby się z podjęciem działań mających na celu ułatwienie określenia podstawy opodatkowania dla podatników. Mogłoby się to odbyć poprzez nałożenie na

⁹ Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, *Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę*, Warszawa 2020 r., str. 35.

¹⁰ Philip Morris International, Wyniki za I kwartał 2020 r. - <https://philipmorrisinternational.gcs-web.com/static-files/4f3ed693-a022-4770-9d6c-ddb2ea81d7d2>, z dnia 04.08.2020.

¹¹ Jw.

producentów, importerów i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów nowatorskich, obowiązku wydrukowania na opakowaniach jednostkowych ilości wyrobów nowatorskich wyrażonej w sztukach (obecnie większość opakowań jednostkowych dostępnych na rynku zawiera taką informację). Tak zaproponowany model opodatkowania wyrobów nowatorskich byłby istotnym uproszczeniem dla producentów w rozliczaniu podatku akcyzowego, poprzez określenie łatwej do zastosowania stawki oraz uniknięcie obowiązku nadruku na opakowaniu jednostkowym maksymalnej ceny detalicznej (co w niektórych przypadkach jest utrudnione). **Zdaniem Autorów określona w ten sposób akcyza na wyroby nowatorskie powinna wynieść 50% akcyzy na papierosy tradycyjne w przeliczeniu na 1000 sztuk, co powinno stać się zasadą ogólną kształtowania relacji opodatkowania tych wyrobów w stosunku do tradycyjnych papierosów.**

6. Podsumowanie.

Gdy po raz pierwszy wprowadzono w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym opodatkowanie akcyzą dwóch nowych kategorii wyrobów akcyzowych, tj. płynu do papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich, skutki fiskalne tych regulacji były trudne do przewidzenia. Było to spowodowane tym, iż wyroby nowatorskie pojawiły się na rynku polskim na początku kwietnia 2017 r., zaś rynek wyrobów nowatorskich dopiero się kształtował. Nie przewidywano wówczas znaczącego udziału akcyzy od wyrobów nowatorskich w dochodach z akcyzy od nowych wyrobów akcyzowych. Niewiadomą były również reakcje potencjalnych konsumentów na nowy produkt oraz rozwój rynku w dłuższej perspektywie czasowej. Wobec powyższego, dochody z opodatkowania akcyzą wyrobów nowatorskich, jak również płynu do papierosów elektronicznych oszacowano wówczas na 100 mln zł rocznie¹².

Przy wprowadzeniu z dniem 1 stycznia 2020 r. podwyżki stawek podatku akcyzowego na wyroby akcyzowe będące używkami (w tym wyroby nowatorskie), oszacowano łączny przyrost dochodów z podatku akcyzowego oraz z podatku od towarów i usług w wysokości 1 698,7 mln zł (w tym ok. 1145,9 mln zł w przypadku wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, wyrobów nowatorskich)¹³.

Obecnie polski rynek wyrobów nowatorskich dostarcza danych, dzięki którym możliwe jest oszacowanie potencjalnych dochodów budżetowych z tytułu akcyzy od tych wyrobów. Z

¹² Ocena skutków regulacji do projektu z dnia 14 czerwca 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (nr w wykazie prac UD263).

¹³ Ocena skutków regulacji do projektu z dnia 13 listopada 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym.

opublikowanych informacji¹⁴ wynika, iż udział nowatorskich wyrobów w polskim rynku wyrobów tytoniowych wyniósł w 2019 r. 2,2 % (1,6 proc. w roku poprzednim), zaś w I kwartale 2020 r. już ponad 4,3%. Przyjmując ostrożne założenia i analogiczny wzrost udziału wyrobów nowatorskich w rynku wyrobów tytoniowych, na koniec 2020 roku rynek wyrobów nowatorskich wyniesie ponad 6% liczącego zwłaszcza 42 miliardy sztuk rynku papierosów tradycyjnych o wartości 31,1 mld złotych. Przy założeniu, że wartość sprzedaży wyrobów nowatorskich w kolejnych okresach utrzyma się, na koniec 2021 r. udział wyrobów nowatorskich zwiększy się do około 10% rynku wyrobów tytoniowych. Oznacza to, że łącznie w 2021 r. zostanie sprzedanych prawie 4,2 miliardy sztuk, czyli ok. 210 milionów paczek wyrobów nowatorskich. Biorąc jednak pod uwagę zaproponowane w niniejszym projekcie urealnienie stawek podatku akcyzowego na wyroby nowatorskie, w IV kwartale 2020 r. dochody budżetowe z podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich kształtować się będą co najmniej na poziomie ok. 177 mln zł, a w perspektywie całego roku mogą wynieść prawie 1 miliard złotych (około 950 mln zł).

Należy również podkreślić, iż przy obecnej wysokości opodatkowania akcyzą wyrobów nowatorskich każde 100 milionów paczek przeniesionych z kategorii wyrobów tradycyjnych do wyrobów nowatorskich spowoduje zmniejszenie dochodów budżetowych z podatku akcyzowego o 400 milionów złotych. Urealnienie stawek podatku akcyzowego na wyroby nowatorskie konieczne jest zatem również z perspektywy utrzymania przewidywanego poziomu wpływów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego z całej kategorii wyrobów tytoniowych.

Zgodnie z projektem ustawy z dnia 21 listopada 2019 r. oczekiwany skutek budżetowy związany z podwyższeniem stawek akcyzy wynosi w 2020 r. ok. 1,1459 mld zł w przypadku wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego i wyrobów nowatorskich. Prognozowane przez Ministerstwo Finansów wpływy z tytułu akcyzy od wyrobów tytoniowych za 2020 r. miały przekroczyć 21 mld zł, a więc być najwyższe w historii.

Jednak zgodnie z opublikowanymi przez Ministerstwo Finansów szacunkowymi danymi o wykonaniu budżetu państwa za okres od stycznia do sierpnia 2020 r. dochody z tytułu podatku akcyzowego wyniosły 45 072,6 mln zł, co oznacza, że za okres od stycznia do sierpnia tego roku dochody z tego podatku zostały wykonane w wysokości 60% zaplanowanej w ustawie budżetowej. Zgodnie z założeniami ustawy budżetowej przewidywany dochód z podatku akcyzowego za rok 2020 wynosił 75 083,0 mln zł.

Zgodnie z projektem ustawy budżetowej na rok 2021 r. prognozowana wysokość dochodów budżetowych z podatku akcyzowego wynosi 71 739 mln zł. Zdaniem Autorów przedmiotowej

¹⁴ Philip Morris International, Wyniki za I kwartał 2020 r. - <https://philipmorrisinternational.gcs-web.com/static-files/4f3ed693-a022-4770-9d6c-ddb2ea81d7d2>, z dnia 04.08.2020.

analizy w 2021 r. dochody budżetowe z tego podatku mogą ukształtować się na poziomie zbliżonym do wykonania w roku 2020 r.; istnieje jednak możliwość ich zwiększenia do wysokości przekraczającej prognozy z bieżącego roku (około 80 mld zł).

Najistotniejszą część dochodów w podatku akcyzowym generują cztery grupy towarów tj.: paliwa silnikowe, wyroby tytoniowe, szeroko rozumiane wyroby alkoholowe oraz samochody osobowe, które w roku 2019 zasilily budżet państwa kwotą 69 909,4 mln zł. W tabeli nr 1 wskazane są dochody z podatku akcyzowego za lata 2017-2019 (wykonanie). Natomiast w tabeli nr 2 podano dochody budżetowe z podatku akcyzowego w latach 2017-2020 z podziałem na dane półroczne. W roku 2019 dochody z tytułu podatku akcyzowego za okres od stycznia do sierpnia wyniosły 46 663,1 mln zł; za ten sam okres w roku 2020 jest to już kwota 45 072,6 mln zł.

Tabela nr 9. Dochody budżetowe z podatku akcyzowego za lata 2017-2020 (wykonanie)

dochód w mln zł/rok	2017	2018	2019	2020 (ustawa budżetowa)	2021 (prognoza)
paliwa silnikowe	31 407,9	33 557,4	33 891,2		
wyroby tytoniowe	18 782,6	19 813,0	20 892,7		
wyroby alkoholowe (łącznie)	11 659,9	11 783,9	12 089,8		
samochody osobowe	2 548,6	2 880,8	3 035,7		
pozostałe grupy	3 862,2	4 073,3	2 486,5		
ogółem	68 261,3	72 108,5	72 395,9	75 083,0	71 739, 0

Opracowanie własne na podstawie: Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017, 2018, 2019, opracowanie Najwyższa Izba Kontroli, źródło: <https://www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/>, Ustawa budżetowa na rok 2020, źródło: <https://www.gov.pl/web/finanse/budzet-na-2020> oraz Projekt ustawy budżetowej na rok 2021, źródło: <https://www.gov.pl/web/finanse/budzet-na-2021>

Tabela nr 10. Szacunkowe wykonanie budżetu dochodami z podatku akcyzowego za lata 2017-2020 z podziałem na dane półroczne

rok	2017	2018	2019	2020

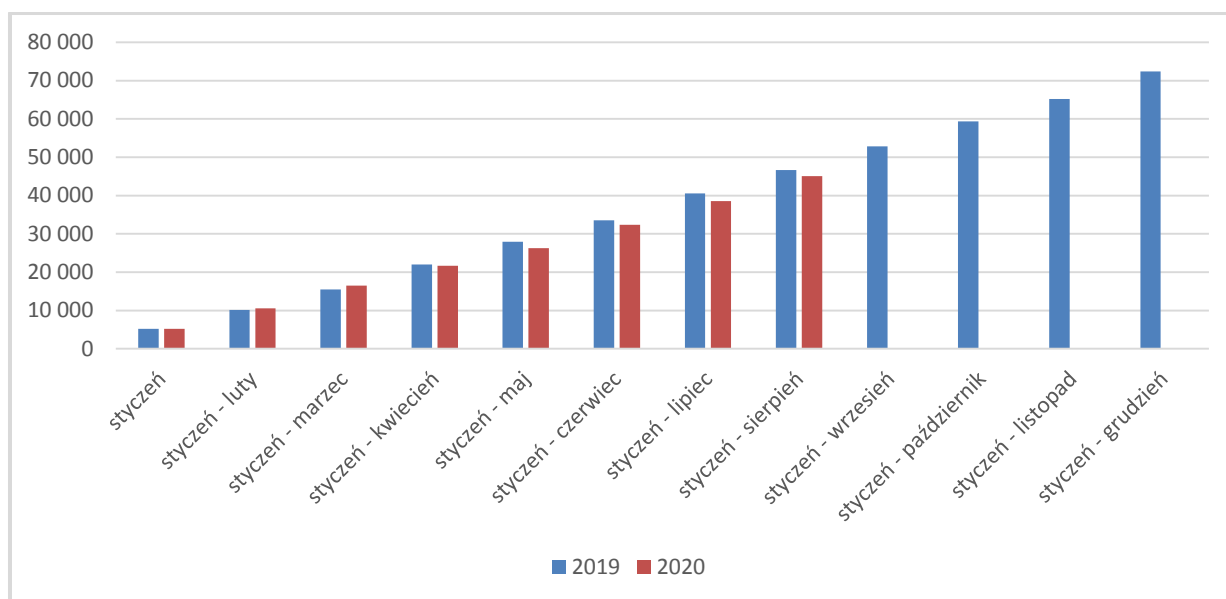
Instytut Studiów Podatkowych

wykonanie budżetu	mln zł	%	mln zł	%	mln zł	%	mln zł	%
I połowa roku (styczeń-czerwiec)	32 230,2	46,7	33 972,1	48,5	33 537,8	45,9	32 381,6	43,1
styczeń-sierpień	44 539,2	64,5	46 885,1	67	46 663,1	63,9	45 072,6	60
II połowa roku (lipiec-grudzień)	36 031,1	52,2	38 136,4	54,5	38 858,1	53,3		
cały rok (styczeń-grudzień)	68 261,3	98,9	72 108,5	103	72 395,9	99,2		

Opracowanie własne na podstawie: Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa, źródło: <https://www.gov.pl/web/finanse/szacunkowe-wykonanie-budzetu>

Zgodnie z danymi w tabeli nr 10 za okres styczeń-sierpień 2019 r. szacunkowe dochody z tytułu podatku akcyzowego wyniosły 63,9% realizacji zaplanowanej w ustawie budżetowej. Jak już wspomniano w pierwszej połowie 2020 roku dochody z podatku akcyzowego wyniosły 32 381,6 mln zł, natomiast zgodnie z opublikowanymi przez Ministerstwo Finansów szacunkowymi danymi o wykonaniu budżetu państwa za okres od stycznia do sierpnia 2020 r. dochody z podatku akcyzowego osiągnęły wartość 45 072,6 mln zł. W pierwszych trzech miesiącach roku 2020 dochód z podatku akcyzowego był wyższy niż w roku 2019. Zmiana trendu nastąpiła w kwietniu br., gdzie dochód w porównaniu z analogicznym miesiącem roku poprzedniego był niższy o kwotę 374,5 mln zł. Do dziś utrzymuje się trend spadku dochodów w porównaniu do roku uprzedniego. W maju spadek dochodów wyniósł 1 702,7 mln zł, w czerwcu była to kwoty 1 156,2 mln zł, w lipcu była to kwota 1 998,7 mln zł, a w sierpniu – 1 590,5 mln zł.

Wykres nr 5. Porównanie przyrostu dochodów z podatku akcyzowego za rok 2019 i 2020



Opracowanie własne na podstawie: Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa, źródło: <https://www.gov.pl/web/finanse/szacunkowe-wykonanie-budzetu>

W 2021 roku istnieje możliwość zwiększenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego do wyniku około 80 mld zł. W podziale na poszczególne grupy wyrobów prognoza ta wynosić będzie:

- paliwa silnikowe - 34,7 mld zł
- wyroby tytoniowe - 23,5 mld zł
- wyroby alkoholowe - 16 mld zł
- samochody osobowe - 3,2 mld zł.

Biorąc pod uwagę, że prognoza dochodów budżetowych z akcyzy obciążającej pozostałe wyroby kształtować się będzie na zbliżonym poziomie do 2019 roku (2,6 mld zł), optymistyczna prognoza tych dochodów na 2021 r. wynosi 80 mld zł. Istotnym czynnikiem wzrostu dochodów budżetowych w powyższej prognozie są zmiany w zasadach opodatkowania szeroko rozumianych wyrobów tytoniowych, a w szczególności opodatkowanie wyrobów nowatorskich.

Utrzymanie dotychczasowej rażącej dysproporcji w zakresie opodatkowania pomiędzy wyrobami nowatorskimi a pozostałymi wyrobami tytoniowymi naraża Budżet Państwa na drastyczny spadek wpływów z tytułu podatku akcyzowego.

W przypadku pozostawienia *status quo* w zakresie opodatkowania wyrobów nowatorskich optymistyczne prognozy dochodów budżetowych na 2021 r. **nie zostaną zrealizowane**. Przemawia za tym szereg argumentów, w tym:

- 1) uzasadnione ryzyko wzrostu szarej strefy wyrobów tytoniowych o co najmniej 2%; co stanowi ubytek z tytułu wpływów budżetowych na poziomie około 400 mln zł;

- 2) uzasadnione ryzyko zmiany preferencji konsumenta i zwiększenie wolumenu sprzedaży wyrobów nowatorskich i e-papierosów (a więc wyrobów zdecydowanie niżej opodatkowanych) kosztem tradycyjnych papierosów;
- a) w przypadku wyrobów nowatorskich, ich opodatkowanie w Polsce jest wyjątkowo preferencyjne, bo akcyza od dnia 1 października 2020 wynosi na paczkę zaledwie 20% akcyzy od tradycyjnych papierosów,
 - b) rynek wyrobów nowatorskich jest już znaczny (1,2 miliarda sztuk, czyli 60 milionów paczek w 2019 o wartości blisko 900 mln złotych), szybko rosnący i może osiągnąć w 2020 roku poziom do 3,6 miliarda sztuk (czyli wartość 2,7 mld zł),
 - c) od każdej paczki wyrobów nowatorskich wg stawek na 2020 r., budżet otrzyma akcyzę w wysokości ok 1,9 zł, jednocześnie tracąc 9,4 zł od każdej paczki papierosów tradycyjnych. Biorąc pod uwagę prawdopodobny wzrost segmentu wyrobów nowatorskich, spowoduje to uszczuplenie wpływów do budżetu o kwotę ok. 1,4 miliarda złotych w roku 2020,
 - d) utrzymanie bardzo niskich stawek akcyzy na wyroby nowatorskie jest niekorzystane dla stabilności i wzrostu wpływów budżetowych,
 - e) potencjalne podwyższenie akcyzy na wyroby nowatorskie nie zwiększa ryzyka wzrostu szarej strefy, bo wyroby te mimo braku akcyzy są sprzedawane po cenie takiej jak papierosy, a dodatkowo jest to skoncentrowany rynek, na którym jest kilku dużych, międzynarodowych producentów. Podwyższenie akcyzy spowoduje jedynie zmniejszenie bardzo wysokich obecnie marż producentów,
- 3) zakaz sprzedaży papierosów mentolowych od dnia 20 marca 2020 r.; a co za tym idzie zmniejszenie wolumenu sprzedaży papierosów; sprzedaż papierosów mentolowych stanowiła 30% całkowitej sprzedaży papierosów i wynosiła 12 mld sztuk – co zwiększy stopień wystąpienia zjawisk opisanych w punktach powyżej.

Powyższe oznacza, że konieczna jest pilna przebudowa zasad opodatkowania podatkiem akcyzowym wyrobów nowatorskich. Zmiana ta powinna przede wszystkim polegać na zwiększeniu stawek opodatkowania na te wyroby. Takie rozwiązanie umożliwi eliminację niczym nieuzasadnionej dysproporcji w opodatkowaniu tych wyrobów względem pozostałych wyrobów tytoniowych.

Należy stwierdzić, że utrzymanie obecnych relacji w opodatkowaniu akcyzą tradycyjnych wyrobów tytoniowych oraz wyrobów nowatorskich pogłębi nieefektywność fiskalną systemu opodatkowania wyrobów substytucyjnych zaspokajających analogiczne potrzeby. W związku z tym istnieje konieczność zwiększenia relatywnego oraz bezwzględnego opodatkowania wyrobów

nowatorskich, co likwidować będzie wadliwą relację opodatkowania oraz upodobni rozwiązania prawne do stanu obowiązującego w innych Państwach Europy.