

UTRACONE WPŁYWY BUDŻETOWE

Z TYTUŁU ZANIŻONEJ AKCYZY
OD NOWATORSKICH
WYROBÓW TYTONIOWYCH



WARSZAWA, 2021

UTRACONE WPŁYWY BUDŻETOWE

Z TYTUŁU ZANIŻONEJ AKCYZY OD NOWATORSKICH WYROBÓW TYTONIOWYCH

Autorzy:

R. pr. dr hab. Krzysztof Koźmiński
Adw. dr Michał Jabłoński
Dr hab. Jan Rudnicki

Warszawa, 15 października 2021 r.

SPIS TREŚCI

Przedmiot ekspertyzy	s. 3
1. Krótka historia regulacji ustawowej dotyczącej wyrobów nowatorskich	s. 3
1.1. Ustawa z 2017 r. – proces legislacyjny	s. 4
1.2. Ustawa z 2018 r.	s. 5
2. Wyroby nowatorskie – analiza terminu ustawowego	s. 6
2.1. Wyroby nowatorskie jako podkategoria wyrobów akcyzowych	s. 7
2.2. Problem precyzji językowej	s. 7
2.3. Ustawowa definicja wyrobów nowatorskich	s. 8
2.4. Wyroby nowatorskie a nowatorski wyrób tytoniowy	s. 10
3. Stawka akcyzy na wyroby nowatorskie	s. 11
4. Zmiany na rynku wyrobów tytoniowych w Polsce	s. 12
5. Symulacja obciążenia akcyzowego na papierosy oraz nowatorskie wyroby tytoniowe.....	s. 14
5.1. Prognoza na lata 2022-2024 przy założeniu, że przepisy akcyzowe nie ulegną zmianie	s. 15
5.2. Prognoza na lata 2022-2024 przy założeniu, że przepisy akcyzowe zostaną zmienione	s. 17
Konkluzje	s. 19

Przedmiot ekspertyzy

Niniejsza ekspertyza ma na celu przedstawienie prawnych oraz ekonomicznych aspektów problemu opodatkowania akcyzowego tzw. nowatorskich wyrobów tytoniowych, nazwanych w ustawie o podatku akcyzowym „wyrobami nowatorskimi”.¹ Jak wskazuje się w literaturze fachowej², choć wyroby nowatorskie są rynkowymi substytutami papierosów, realna stawka akcyzy na te produkty jest pięciokrotnie niższa od tej na papierosy.

Prawnicza analiza problematyki wyrobów nowatorskich obejmuje w szczególności historię regulacji ich dotyczących, próbę wykładni samego ustawowego terminu „wyroby nowatorskie”, a także pytanie o prawnicze uzasadnienie dla wskazanego wyżej zróżnicowania w opodatkowaniu akcyzowym wyrobów nowatorskich oraz papierosów. Analiza ekonomiczna skupia się na zagadnieniu zmian na rynku wyrobów tytoniowych w Polsce, jak również na symulacji skutków wyrównania obciążenia akcyzowego na papierosy oraz nowatorskie wyroby tytoniowe.

1. Krótka historia regulacji ustawowej dotyczącej wyrobów nowatorskich

Kategoria towarów występujących w obrocie nazwana przez polskiego ustawodawcę „wyrobami nowatorskimi”, została zaliczona do kategorii wyrobów akcyzowych normowanych w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym³ (dalej: ustawa; ustawa o podatku akcyzowym), a zatem objętych obciążeniem tą daniną publiczną, na mocy ustawy z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁴ (dalej: ustawa z 2017 r.). Przepisy tej ustawy wprowadziły samą kategorię wyrobów nowatorskich, jej definicję oraz reguły opodatkowania. Równoległe przepisy ustawy dodały także kategorię papierosów elektronicznych oraz płynów do papierosów elektronicznych, które również zostały obłożone podatkiem akcyzowym. Jak to zazwyczaj bywa we współczesnym ustawodawstwie zarówno polskim, jak i pozostałych krajów członkowskich Unii Europejskiej, również ta zmiana powodowana była (tym razem raczej pośrednio) przez procesy legislacyjne, które dokonały się na poziomie unijnym. W tym przypadku chodzi

¹ Część ekonomiczna ekspertyzy została opracowana we współpracy z mgrem Ł. Dąbrosiem.

² Patrz zwłaszcza: A. Nowak-Far, *Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich – nieuzasadniona preferencja branży w Polsce*, „Kontrola Państwowa” 2020, nr 1, s. 99-115.

³ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2018 r., poz. 137).

o dyrektywę 2014/40/UE⁵, która wprowadziła definicje takich pojęć jak „papieros elektroniczny” czy właśnie „nowatorski wyrób tytoniowy”. Przepisy dyrektywy nie dotyczyły jednakże opodatkowania wskazanych produktów, stąd też ich implementacja do prawa polskiego nastąpiła drogą ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami użycia tytoniu i wyrobów tytoniowych⁶. Prawodawca unijny pomija też jak na razie wskazane kategorie wyrobów w dyrektywie Rady 2011/64/UE dotyczącej akcyzy na wyroby tytoniowe⁷. Jednak polski ustawodawca – podobnie jak wielu innych ustawodawców w państwach członkowskich UE – zdecydował się na uwzględnienie tych nowych kategorii wyrobów tytoniowych w prawie podatkowym.

1.1. Ustawa z 2017 r. – proces legislacyjny

W uzasadnieniu rządowego projektu⁸, który ostatecznie trafił do Dziennika Ustaw jako wskazana już ustawa z 2017 r., odwołano się w pierwszej kolejności do faktu, że wprowadzane kategorie funkcjonują już w przepisach dyrektyw unijnych. Wyliczono szereg państw europejskich, które wprowadziły już opodatkowanie wskazanych produktów. Stwierdzono też dobitnie, że „z uwagi na fakt, że wyroby nowatorskie są substytutem tradycyjnych wyrobów tytoniowych zawierającym w swoim składzie tytoń do palenia, niniejszy projekt ustawy przewiduje objęcie tych wyrobów systemem opodatkowania podatkiem akcyzowym”⁹. Wskazano również ogólnie, że „do wyrobów nowatorskich będą więc miały zastosowanie ogólne przepisy dotyczące opodatkowania akcyzą wyrobów akcyzowych, w tym przedmiotu opodatkowania, powstania obowiązku podatkowego, opodatkowania ubytków, właściwości organów podatkowych, rejestracji

⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz. Urz. UE L z 2014 r. nr 57, s. 1).

⁶ Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami użycia tytoniu i wyrobów tytoniowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1331).

⁷ 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 nr 54, s. 24).

⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963, VIII kadencja 2015-2019 (na: <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=F129ABEE2AD314B1C12581C5005BDC78>

(dostęp: 29 września 2021 r.).

⁹ Tamże, s. 4.

podmiotów, deklaracji podatkowych, terminów płatności akcyzy oraz postępowania w przypadku importu”¹⁰.

Przedmiotowy projekt ustawy, ogłoszony publicznie 21 czerwca 2017 r., spotkał się – jak to zazwyczaj bywa z projektami aktów normatywnych dotyczących danin publicznych, w tym zwłaszcza rozszerzających lub podwyższających te daniny – głównie z krytyką ze strony organizacji pozarządowych. W opiniach zgłoszonych w ramach konsultacji społecznych podnoszono najczęściej, że nałożenie akcyzy na płyny do papierosów elektronicznych i wyroby nowatorskie doprowadzić może do przesunięć obrotu nimi do szarej strefy¹¹. W przedstawionych opiniach często przewijał się postulat opodatkowania obu nowych kategorii wyrobów akcyzowych stawką zerową¹². Uwaga ta została uwzględniona na etapie procedowania projektu ustawy w Sejmie, a konkretniej w poprawkach zaproponowanych przez Podkomisję stałą do monitorowania systemu podatkowego, zgłoszonych w dniu 21 listopada 2017 r.¹³. Ostatecznie więc w ustawie z 2017 r. znalazł się art. 2, w myśl którego do dnia 31 grudnia 2019 r. – zamiast stawek akcyzy, o których mowa w art. 99b ust. 4 i art. 99c ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym – do wyrobów akcyzowych określonych w tych przepisach (czyli do płynów do papierosów elektronicznych oraz do wyrobów nowatorskich) stosuje się zerową stawkę akcyzy.

1.2. Ustawa z 2018 r.

Po publicznej dyskusji nad wprowadzanymi zmianami w niecały rok później uchwalono kolejną ustawę – z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku

¹⁰ Tamże.

¹¹ Na przykład: Opinia Fundacji Republikańskiej z dnia 12 lipca 2017 r. (na:) <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440494/12440497/dokument300131.pdf> (dostęp: 29 września 2021 r.); Stanowisko Związku Przedsiębiorców i Pracodawców ws. projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dnia 11 lipca 2017 r. (na:) <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440494/12440497/dokument300137.pdf> (dostęp: 29 września 2021 r.).

¹² Tu zwłaszcza: Stanowisko Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej wobec projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z dnia 12 lipca 2017 r. (na:) <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299602/12440494/12440497/dokument300135.pdf> (dostęp: 29 września 2021 r.).

¹³ Sprawozdanie Podkomisji z dnia 21 listopada 2017 r. (na:) [http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/spr_1963/\\$file/spr_1963.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/spr_1963/$file/spr_1963.pdf) (dostęp: 29 września 2021 r.).

akcyzowym¹⁴ (dalej: ustawa z 2018 r.). W tym nader krótkim – zwłaszcza jak na standardy współczesnego ustawodawstwa podatkowego – akcie prawnym znowelizowano przede wszystkim wspomniany art. 2 ustawy z 2017 r., wydłużając okres obowiązywania zerowej stawki akcyzy na płyny do papierosów elektronicznych oraz na wyroby nowatorskie do dnia 30 czerwca 2020 r. W uzasadnieniu tegoż aktu wskazano pokrótce, że „projekt ustawy uwzględnia postulaty branży wskazujące na potrzebę wydłużenia okresu na przygotowanie się do nowych obciążeń fiskalnych i administracyjnych (np. uzyskanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, złożenie zabezpieczenia akcyzowego i oznaczanie znakami akcyzy) w odniesieniu do płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich oraz toczącą się dyskusję wśród państw Unii Europejskiej dotyczącą harmonizacji opodatkowania tych wyrobów”¹⁵. Termin obowiązywania stawki zerowej nie był już ponownie wydłużany, natomiast jeszcze przed jego końcem ustawodawca zdecydował się na podwyższenie stawki docelowej. Dokonano tego ustawą z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹⁶ (dalej: ustawa z 2019 r.), której celem była „indeksacja stawek podatku akcyzowego na wyroby akcyzowe będące używkami”¹⁷. Ustawa z 2019 r. zmieniła art. 99c ust. 4 i 5 ustawy o podatku akcyzowym normujący stawkę akcyzy za wyroby nowatorskie.

2. Wyroby nowatorskie – analiza terminu ustawowego

W dalszej części niniejszej analizy dokonana zostanie wykładnia ustawowego terminu „wyroby nowatorskie”, mająca na celu wskazanie ewentualnych niejasności oraz próbę ich wyjaśnienia. Na początku należy zauważyć, że termin ten jest stosowany oraz zdefiniowany w przepisach ustawy o podatku akcyzowym. Ustawa ta w swoim zasadniczym kształcie weszła w życie z dniem 1 marca 2009 r., implementując przepisy dyrektyw Unii Europejskiej¹⁸

¹⁴ Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2018 r., poz. 2404).

¹⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 3015, VIII kadencja 2015-2019 (na: <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3015> (dostęp: 29 września 2021 r.))

¹⁶ Ustawa z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r., poz. 20523).

¹⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 15, IX kadencja 2019

¹⁸ Mowa tu o dyrektywie Rady nr 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L

i wprowadzając szereg bardzo istotnych zmian systemowych i konstrukcyjnych odnośnie do tej daniny publicznej¹⁹. Jak już jednak wskazano, przedmiotowa kategoria wyrobów nowatorskich została do niej dodana dopiero wraz z nowelizacją z 2017 r.

2.1. Wyroby nowatorskie jako podkategoria wyrobów akcyzowych

Przed przejściem do samego terminu „wyroby nowatorskie” trzeba odnieść się do szerszego pojęcia „wyroby akcyzowych”, będącego kluczowym dla systemu podatku akcyzowego, gdyż określa ona towary podlegające tejże daninie²⁰. Ustawodawca zdefiniował je w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy poprzez wyliczenie, wskazując, że wyrobami akcyzowymi są wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy. Jak wskazano w doktrynie, przyjęcia takiej formuły definicyjnej „stanowi realizację zasady konkretyzacji przedmiotu opodatkowania, wyrażonej pośrednio w art. 1 [ustawy]”²¹. Tym samym ani w ustawie, ani w doktrynie trudno doszukać się potrzeby na to, aby termin „wyroby akcyzowe” analizować głębiej od strony teoretycznej.

2.2. Problem precyzji językowej

Interesujący nas termin „wyroby nowatorskie” został oczywiście dodany do art. 2 ust. 1 pkt 1 przez przepisy ustawy z 2017 r. Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że sam termin został sformułowany nieco niefortunnie, zwłaszcza w kontekście całego przepisu art. 2 ust. 1 pkt 1. Termin ten jest całkowicie obcy językowi potocznemu, a inspirowany jest pojęciem użytym w dyrektywie 2014/40/UE, która wprowadza i definiuje kategorię „nowatorskiego wyrobu tytoniowego”. Polska wersja językowa odpowiada tu zresztą bardzo dobrze terminom użytym w wersji angielskiej (*novel tobacco product*), niemieckiej (*neuartiges Tabakerzeugnis*), czy francuskiej (*nouveau produit du*

z 1992 r. nr 76, s. 1) oraz dyrektywie Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/WE (Dz. Urz. UE L z 2009 r. nr 9, s. 12).

¹⁹ J. Matarewicz (w:) *Nowy podatek akcyzowy. Zbiór przepisów. Praca zbiorowa pod red. W. Modzelewskiego. Prawo podatkowe*, z. 194, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2009, s. 5.

²⁰ J. Arciszewski (w:) *Akcyza. Komentarz*, red. M. Zimny, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 22.

²¹ J. Matarewicz, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 54.

tabac). Wspomniana wyżej polska ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami użycia tytoniu i wyrobów tytoniowych użyła zresztą w art. 2 pkt 11 terminu literalnie zaczerpniętego z powołanej dyrektywy.

Tymczasem w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym ustawodawca z nie do końca jasnych przyczyn (a na pewno nie wyjaśnionych w uzasadnieniu ustawy z 2017 r.) zdecydował się na opuszczenie w projektowanym, nowym pojęciu, przymiotnika „tytoniowe”. W rezultacie czytelnik ustawy nie mający wcześniej kompleksowego rozeznania w instytucji podatku akcyzowego i rozpoczynający lekturę przepisów od początku mógłby uznać, że „wyroby nowatorskie” to albo kategoria nie mająca w ogóle nic wspólnego z pozostałymi kategoriami wskazanymi w art. 2 ust. 1 pkt 1, albo też, że jest to jakaś kategoria zbiorcza, do której można by zaliczyć zarówno jakieś nowatorskie wyroby alkoholowe, tytoniowe, jak i energetyczne. Dopiero doczytanie niemal do końca ustawowego słowniczka zawartego w art. 2 ust. 1 rozwiewa tę wątpliwość, gdyż okazuje się, że kategoria wyrobów nowatorskich ma jednak coś wspólnego jedynie z tytoniem. Trudno zatem uznać takie sformułowanie przedmiotowego terminu za poprawne legislacyjnie; ponadto zaś można nieco dygresyjnie stwierdzić, że owa językowa dezynwoltura ustawodawcy jest jednym z wielu wyrazów tego, że z dawna już zarzucono w ustawodawstwie tradycyjny i mało realny postulat czynienia prawa jasnym dla przeciętnego odbiorcy, a nie tylko dla profesjonalisty. Niemniej jednak zachowanie spójności terminologicznej w ramach porządku prawnego i użycie także w ustawie o podatku akcyzowym terminu „nowatorskie wyroby tytoniowe” pozwoliłoby na zachowanie większej jasności, a zarazem w żaden sposób nie zagroziłoby precyzji rozgraniczenia z kategorią „wyrobów tytoniowych”²². Jedynym wytłumaczeniem pominięcia w terminie z ustawy o podatku akcyzowym przymiotnika „tytoniowy” wydaje się być chęć wyraźnego rozgraniczenia tegoż terminu od „nowatorskiego wyrobu tytoniowego” – terminu użytego w ustawie z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami użycia tytoniu i wyrobów tytoniowych – i posiadającego odrębną definicję na potrzeby regulacji tejże ustawy.

²² Inną, choć zupełnie nie związaną z przedmiotem tej analizy ciekawostką językową z ustawy jest użycie w art. 2 ust. 1 pkt 34 słowa „kartridż”, które jest dosyć młodym anglicyzmem, choć występującym już w Słowniku Języka Polskiego PWN oraz w Wielkim Słowniku Języka Polskiego PWN.

2.3. Ustawowa definicja wyrobów nowatorskich

Definicji samych wyrobów nowatorskich szukać należy w art. 2 ust. 1 pkt 36. Są to zatem 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, które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny.

Tu oczywiście dodać należy, że art. 98 ust. 1 wylicza „tradycyjne” wyroby tytoniowe, a więc papierosy, tytoń do palenia, cygara i cygaretki, natomiast art. 99a ust. 1 definiuje susz tytoniowy. Oznacza to zatem, że zarówno „tradycyjne” wyroby tytoniowe, jak i susz tytoniowy, w żadnym wypadku nie mogą zostać zakwalifikowane do wyrobów nowatorskich. Wszystkie wskazane wyroby również posiadają swoje definicje ustawowe, co oczywiście ułatwia doprecyzowanie kategorii wyrobów nowatorskich.

Definicję zawartą w projektowanym wówczas dopiero art. 2 ust. 1 pkt 36 poddał interpretacji sam projektodawca ustawy z 2017 r., wskazując w uzasadnieniu, że „wyrobem nowatorskim jest więc np. pył tytoniowy lub tytoń wymieszany z substancjami lepiącymi (np. wodą, celulozą czy gliceryną). Natomiast w przypadku mieszaniny, która oprócz mieszaniny tytoniu zawiera odrębnie płyn do papierosów elektronicznych, za wyrób nowatorski uważa się mieszaninę zawierającą tytoń, o której mowa powyżej, oraz płyn. Wyroby nowatorskie są to zatem wyroby inne niż papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki czy też susz tytoniowy, w przypadku których nie dochodzi do procesu spalania. Powyższa definicja nie obejmuje urządzeń służących do podgrzewania ww. mieszanin”²³.

Tym, co dosyć wyraźnie odróżnia wyroby nowatorskie od „tradycyjnych” wyrobów tytoniowych zdefiniowanych w ustawie jest to, że „w definicji każdego z wyrobów tytoniowych zdefiniowanych w ustawie o podatku akcyzowym zawarte są co najmniej dwa elementy, których papierosy elektroniczne oraz nowatorskie wyroby tytoniowe nie spełniają, tj. ‘nadawanie się do

²³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy..., s. 6.

palenia’ oraz ‘przeznaczenie do palenia’”²⁴. Pojęcie wyrobów nowatorskich wyłożył też w jasny sposób Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazując, że „o zakwalifikowaniu do wyrobów nowatorskich stanowią dwie cechy: czy są one mieszaniną zawierającą tytoń i czy dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny”²⁵. Bazując na takim właśnie kryterium, organy podatkowe uznały zatem, że wyrobem nowatorskim (a zatem i akcyzowym) nie jest np. nie zawierający tytoniu aromat do fajek wodnych²⁶, a jest nim z kolei „innovacyjny system kapsułek z tytoniem, łączący technologię waporyzacji z używaniem tytoniu”²⁷.

Z prawniczego punktu widzenia definicja zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 36 ustawy jest więc dosyć jasna i daje się łatwo wyłożyć w sposób, który zaproponowany został choćby przez WSA w Warszawie. Jej praktyczna aplikacja wymaga natomiast niewątpliwie szczegółowej analizy technicznej poszczególnych wyrobów, pozwalającej stwierdzić, czy rzeczywiście są one „mieszaniną zawierającą tytoń” oraz „dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny”.

2.4. Wyroby nowatorskie a nowatorski wyrób tytoniowy

Dla porządku należy również wskazać, że w polskim porządku prawnym funkcjonuje obecnie także – zupełnie odrębna od powyżej zanalizowanej – definicja pokrewnego pojęcia „nowatorski wyrób tytoniowy”. W powoływanej już dyrektywie 2014/40/UE zdefiniowane są one w artykule 2 pkt. 14 jako wyrób tytoniowy, który nie jest żadnym z następujących: papieros, tytoń do samodzielnego skręcania papierosów, tytoń fajkowy, tytoń do fajki wodnej, cygaro, cygaretki, tytoń do żucia, tytoń do nosa lub tytoń do stosowania doustnego, oraz zostaje wprowadzony do obrotu po dniu 19 maja 2014 r. Ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami użycia tytoniu i wyrobów tytoniowych²⁸ w art. 2 pkt 11 definiuje nowatorskie wyroby tytoniowe niemal identycznie wskazując, że jest to wyrób tytoniowy inny niż papieros, tytoń do samodzielnego

²⁴ J. Arciszewski (w:) *Akcyza. Komentarz...*, s. 61.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2020 r., VIII SA/Wa 353/20, Lex nr 3100757.

²⁶ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Pismo z dnia 19 marca 2021 r. (0111-KDIB3-3.4013.12.2021.2.JS), *Akcyza od produkcji i sprzedaży aromatów wykorzystywanych do tytoniu do fajek wodnych*.

²⁷ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Pismo z dnia 28 lutego 2019 r. (0111-KDIB3-3.4013.288.2018.2.JS), *Podatek akcyzowy - ustalenie podstawy opodatkowania wyrobów nowatorskich*.

²⁸ Ustawa z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami użycia tytoniu i wyrobów tytoniowych (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 276).

skręcania papierosów, tytoń fajkowy, tytoń do fajki wodnej, cygaro, cygaretki, tytoń do żucia, tytoń do nosa lub tytoń do stosowania doustnego. Jest to zatem definicja negatywna, wskazująca jedynie, co nowatorskim wyrobem tytoniowym nie jest, ale nie precyzująca żadnych pozytywnych przesłanek zaliczenia danych produktów do tej kategorii. Zawarcie tej definicji w odrębnej ustawie, której przedmiot normowania jest dodatkowo dosyć odległy od zagadnień podatkowych, zmniejsza jednak zasadniczo ryzyko ewentualnych komplikacji, mogących wynikać z równoległego funkcjonowania w porządku prawnym dwóch odrębnych definicji podobnych (a z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia określających dokładnie tę samą kategorię dóbr) terminów. Brak większych odniesień do tego problemu w doktrynie dowodzi, że teza o nikłym rozmiarze tego ryzyka znajduje jak na razie potwierdzenie w praktyce.

3. Stawka akcyzy na wyroby nowatorskie

O stawce akcyzy na wyroby nowatorskie stanowi art. 99c ust. 4 ustawy. Stawka ta „w odróżnieniu od stawki na płyn do papierosów elektronicznych ma charakter mieszany. Ma ona wynieść 155,79 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia”²⁹. W doktrynie wskazano, że „ustawodawca przyjął dla tych wyrobów identyczną stawkę jak dla tytoniu do palenia, co w przyszłości³⁰ pozwoli zapobiec pokusie takiego klasyfikowania wyrobów tytoniowych lub nowatorskich, aby były uznane za te o niższej stawce”³¹.

Nominalnie stawka akcyzy na tytoń do podgrzewania jest równa stawce na tytoń do palenia. Jednakże ze względu na fakt, iż jedna sztuka wkładu do podgrzewania zawiera ponad dwa razy mniej tytoniu, efektywna stawka akcyzy na nowatorskie wyroby tytoniowe jest odpowiednio niższa. W literaturze komentującej ustawę o podatku akcyzowym pomija się fakt, że wyroby nowatorskie są przede wszystkim rynkowym substytutem papierosów, a tym samym nie porównuje się stawki akcyzy na nie z tą, którą ustawa przewiduje właśnie dla papierosów. Tymczasem „szacuje się [...], że różnice konstrukcji tego podatku w odniesieniu do tych dwóch grup produktów skutkują niemal

²⁹ J. Matarewicz, *Ustawa...*, s. 887.

³⁰ Cytowany komentarz został wydany, gdy obowiązywała jeszcze zerowa stawka akcyzy na wyroby nowatorskie.

³¹ A. Siekierski (w:) *Akcyza...*, s. 877.

5-krotnie wyższą akcyzą od papierosów niż od wyrobów nowatorskich³² [...]. Innymi słowy, w Polsce stawka akcyzy na wyroby nowatorskie wynosi mniej więcej 20% stawki na papierosy³³.

Oczywiście trudno odmówić ustawodawcy prawa do różnorodnego kształtowania stawek danin publicznych, jednakże niewątpliwie rzetelność prawodawcza wymaga, aby zróżnicowanie ich w przypadku produktów będących *de facto* substytutami rynkowymi, zostało należycie uzasadnione. W uzasadnieniu ustawy z 2017 r., w której wprowadzono akcyzę na wyroby nowatorskie wskazano jedynie ogólnie – co już zostało wyżej zacytowane – że „z uwagi na fakt, że wyroby nowatorskie są substytutem tradycyjnych wyrobów tytoniowych zawierającym w swoim składzie tytoń do palenia, niniejszy projekt ustawy przewiduje objęcie tych wyrobów systemem opodatkowania podatkiem akcyzowym”³⁴, jednakże brak jest szerszego uzasadnienia dla zastosowania takich, a nie innych stawek tegoż podatku. W szczególności zaś projektodawca w żaden sposób nie porównał stawek akcyzy na wyroby nowatorskie oraz na papierosy. Tym samym trudno uznać, aby należycie wykazano, skąd tak naprawdę wynika różnica w opodatkowaniu tych produktów.

4. Zmiany na rynku wyrobów tytoniowych w Polsce

Zgodnie z dostępnymi szacunkami i prognozami na polskim rynku wyrobów tytoniowych dochodzi obecnie do poważnych zmian. Powoli spada popularność „tradycyjnych” papierosów, podczas gdy spektakularne wzrosty odnotowują tzw. wyroby nowatorskie:

Rok	2021	2022	2023	2024
Prognozowana sprzedaż papierosów (mld sztuk)	42	42	40,7	39,0
Zmiana r/r		0%	-3%	-4%

³² Inne wyliczenia, zobrazowane wykresem, wskazują nawet, że stawka akcyzy od papierosów jest realnie ponad 5-krotnie wyższa niż stawka od wyrobów nowatorskich. Źródło: wyliczenia własne Polskiego Towarzystwa Gospodarczego.

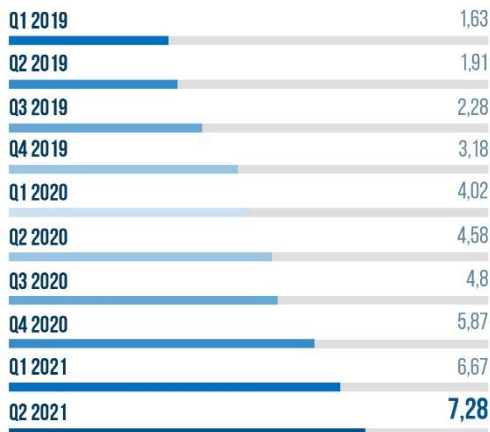
³³ A. Nowak-Far, *Opodatkowanie...*, s. 111.

³⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, druk sejmowy nr 1963, s. 4.

Prognozowana sprzedaż wyrobów nowatorskich (mld sztuk)	4,1	5,6	6,8	7,9
Zmiana r/r		37%	21%	16%

Źródło: JTI

% UDZIAŁY TYTONIU PODGRZEWANEGO W RYNKU WYROBÓW TYTONIOWYCH



Powyższe zestawienie nie przedstawia metodologii wyliczeń, dlatego też należy go traktować jako prognozę. Wykonanie dalszej analizy rozwoju tego rynku jest zadaniem wyjątkowo trudnym, ponieważ branża ta charakteryzuje się podatnością na wahania nastrojów konsumenckich. Wpływ na te zachowania mogą mieć także informacje o publikowanych wynikach badań medycznych. Niemniej jeżeli czynniki te nie będą dominujące można założyć, iż rozwój segmentu wyrobów nowatorskich będzie dalej się rozwijał

kosztem wyrobów „tradycyjnych”, co jednak nie oznacza jego zastąpienia w średnim terminie, lecz ustabilizowanie się jego udziału w polskim rynku.

Przykładami tych trendów są zamieszczone wykresy. Zasadne jest jednak rozważenie, czy wzrosty w sprzedaży wyrobów nowatorskich wiążą się wyłącznie z efektem nowości, czy też wynikają z atrakcyjności cenowej nie powiązanej z podobnym poziomem obciążeń akcyzowych jak w przypadku produktów „tradycyjnych”. W tym celu niezbędne jest przeprowadzenie symulacji.

WARSZAWA ZNAJDUJE SIĘ W GRONIE MIAST O NAJSZYBSZYM WZROŚCIE TYTONIU PODGRZEWANEGO NA ŚWIECIE

UDZIAŁ RYNKOWY TYTONIU PODGRZEWANEGO



5. Symulacja obciążenia akcyzowego na papierosy oraz nowatorskie wyroby tytoniowe

Celem symulacji jest sprawdzenie, w jaki sposób obciążenie nowatorskich wyrobów tytoniowych (dalej: „NWT”) akcyzą równie wysoką jak „tradycyjnych” papierosów wpłynie na dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego.

Na potrzeby symulacji zakładamy, odwołując się do stanowiska Japan Tobacco International³⁵, że:

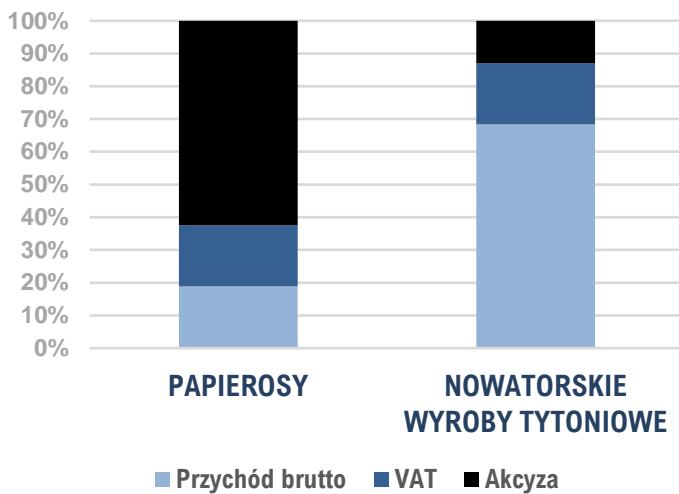
- Cena zarówno paczki 20 papierosów, jak i opakowania 20 wkładów do podgrzewania wynosi 15 zł.
- Zakładamy, że producenci stosują agresywną strategię cenową – za wszelką cenę nie chcą dopuścić do wzrostu ceny płaconej przez konsumenta. W razie ewentualnych zmian wysokości akcyzy są gotowi na odpowiedni spadek dochodów.³⁶
- Cena końcowa produktu nie ulega zmianie, więc nie zmienia się także popyt na niego.
- Akcyza w przeliczeniu na 1 papierosa równa jest ustawowemu minimum obliczanemu na podstawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów.

Na tej podstawie obliczamy akcyzę w przeliczeniu na paczkę obu rodzajów produktów. Następnie symulujemy, jak będą wyglądać dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego od nowatorskich wyrobów tytoniowych w latach 2022-2024 zarówno przy założeniu, że ustawa o akcyzie nie ulegnie zmianie, jaki przy założeniu, że w życie wejdą proponowane przez Ministerstwo Finansów zmiany w podatku akcyzowym. Sprawdzamy także scenariusze kontrfaktyczne, w których akcyza w przeliczeniu na jedną porcję tytoniu do podgrzewania jest równa 50%, 60%, 80% oraz 100% akcyzy w przeliczeniu na jednego papierosa.

³⁵ Stanowisko przedstawione dnia 28 września 2021 roku, podczas prac Grupy Roboczej Forum Akcyzowego zorganizowanego przez Ministerstwo Finansów.

³⁶ Nasze założenie jest uzasadnione na podstawie przypadku Japonii, w którym obciążenia akcyzowe nie wpłynęły na cenę produktu. Warto prześledzić to na podstawie dostępnych publicznie informacji z lat 2014 i 2018, w których nie została odnotowana zwyżka ceny z tytułu obciążeń publicznoprawnych. Zob. odpowiednio przed i po podwyżce: <https://www.reuters.com/article/philipmorris-iqos-idUSL6N0T94H820141119>; <https://www.reuters.com/article/us-pmi-japan-idUSKCN1MX06E> (dostęp 7 października 2021).

STRUKTURA CENY WYROBÓW TYTONIOWYCH 2021



Zgodnie z naszymi obliczeniami w roku 2021 średnia wysokość akcyzy w przeliczeniu na 1 papierosa wynosi 0,468 zł, a w przeliczeniu na 1 porcję tytoniu do podgrzewania: 0,097 zł. Oznacza to, że akcyza zawarta w zawierającej 20 sztuk paczce papierosów wynosi 9,36 zł, a wyrobu nowatorskiego 1,94 zł, co wskazuje na preferencyjne opodatkowanie wyrobów nowatorskich.

5.1. Prognoza na lata 2022-2024 przy założeniu, że przepisy akcyzowe nie ulegną zmianie

W prognozie zachowujemy założenia przedstawione wyżej. Zakładamy także, że (zgodnie z prognozami Ministerstwa Finansów) w okresie prognozy ceny zarówno papierosów, jak i wyrobów nowatorskich będą rosły r/r o 5% – zostanie to uwzględnione przy obliczaniu zmiennej części stawek akcyzy. Obliczamy wyniki dla pięciu scenariuszy – takiego, w którym zasady opodatkowania papierosów i nowatorskich wyrobów tytoniowych (dalej: NWT) nie ulegną zmianie oraz takich, w których akcyza na nowatorskie wyroby tytoniowe jest równa 50%, 60%, 80% oraz 100% akcyzy na papierosy.

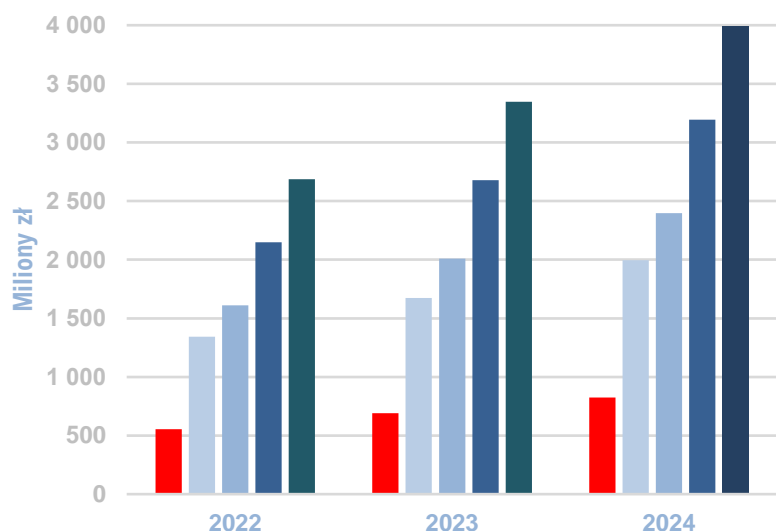
Obliczamy, ile w ww. scenariuszach wynosiłaby akcyza w przeliczeniu na pojedynczą porcję tytoniu do podgrzewania (NWT) oraz ile zyskiwałby na tym budżet państwa. Dane nt. prognozowanej sprzedaży NWT pochodzą od JTI.

Uzyskujemy następujące wyniki:

ROK	2022	2023	2024
Prognozowana sprzedaż wyrobów nowatorskich (mld sztuk)	5,6	6,8	7,9
Prognozowana wysokość akcyzy/szt. (zł)	0,099	0,102	0,104
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł)	555	691	824
Prognozowana wysokość minimalnej akcyzy w papierosie	0,480	0,492	0,505
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł) gdyby akcyza była równa akcyzie na papierosy	2 686	3 348	3 993
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł), gdyby akcyza wynosiła 80% akcyzy na papierosy	2 149	2 678	3 195
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł), gdyby akcyza wynosiła 60% akcyzy na papierosy	1 612	2 009	2 396
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł), gdyby akcyza wynosiła 50% akcyzy na papierosy	1 343	1 674	1 997

PROGNOZOWANY DOCHÓD PAŃSTWA Z AKCYZY OD WYROBÓW NOWATORSKICH

- Bez zmian
- Gdyby akcyza wynosiła 50% akcyzy na papierosy
- Gdyby akcyza wynosiła 60% akcyzy na papierosy
- Gdyby akcyza wynosiła 80% akcyzy na papierosy
- Gdyby akcyza była równa akcyzie na papierosy



Gdyby w latach 2022-2024 akcyza na jeden wkład była równa akcyzie na jednego papierosa, to skarb państwa zyskałby na tym 8,0 mld zł w stosunku do stanu obecnego. W przypadku stawek równych 80%, 60% i 50% różnica dochodu wyniosłaby odpowiednio 6,0, 4,0 lub 3,0 mld zł.

5.2. Prognoza na lata 2022-2024 przy założeniu, że przepisy akcyzowe zostaną zmienione

Na potrzeby analizy przyjęto założenia jak w punkcie wyżej, zmieniając jednak mechanizm obliczania akcyzy zgodnie z nowelizacją proponowaną przez Ministerstwo Finansów (projekt ustawy z dnia 6 października 2021 r.³⁷). Na podstawie danych uzyskano następujące wyniki:

ROK	2022	2023	2024
Prognozowana sprzedaż wyrobów nowatorskich (mld sztuk)	5,6	6,8	7,9
Prognozowana wysokość akcyzy/szt. (zł)	0,1466	0,1587	0,1718
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł)	821	1 079	1 357
Prognozowana wysokość minimalnej akcyzy w papierosie	0,504	0,541	0,581
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł) gdyby akcyza była równa akcyzie na papierosy	2 821	3 678	4 591
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł), gdyby akcyza wynosiła 80% akcyzy na papierosy	2 257	2 942	3 673
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł), gdyby akcyza wynosiła 60% akcyzy na papierosy	1 692	2 207	2 754
Prognozowany dochód państwa z akcyzy od wyr. nowatorskich (mln zł), gdyby akcyza wynosiła 50% akcyzy na papierosy	1 410	1 839	2 295

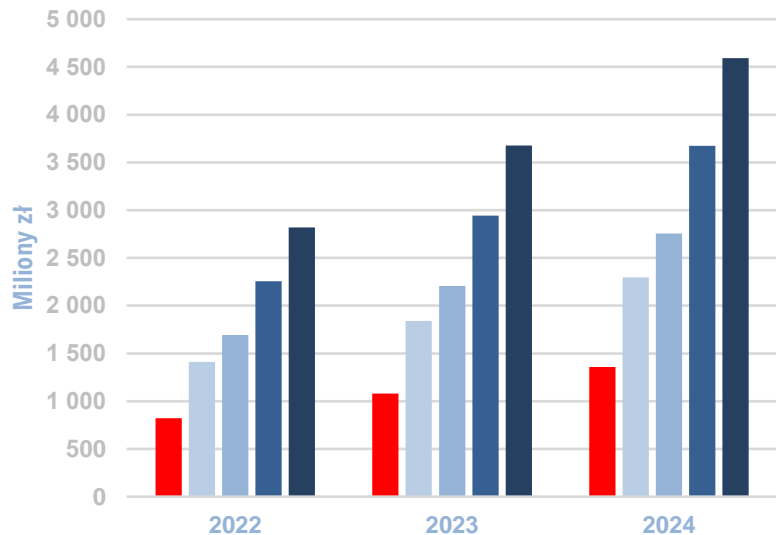
Gdyby w latach 2022-2024 obowiązywała znowelizowana ustawa i akcyza na jeden wkład była równa akcyzie na jednego papierosa, to skarb państwa zyskałby na tym 7,8 mln zł w stosunku

³⁷ Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, UD299, <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/form/r800850,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-akcyzowym.html> (dostęp: 10 października 2021 r.).

do stanu wyznaczonego ustawą. W przypadku stawek równych 80%, 60% i 50% różnica dochodu wyniosłaby odpowiednio 5,6, 3,4 lub 2,3 mld zł.

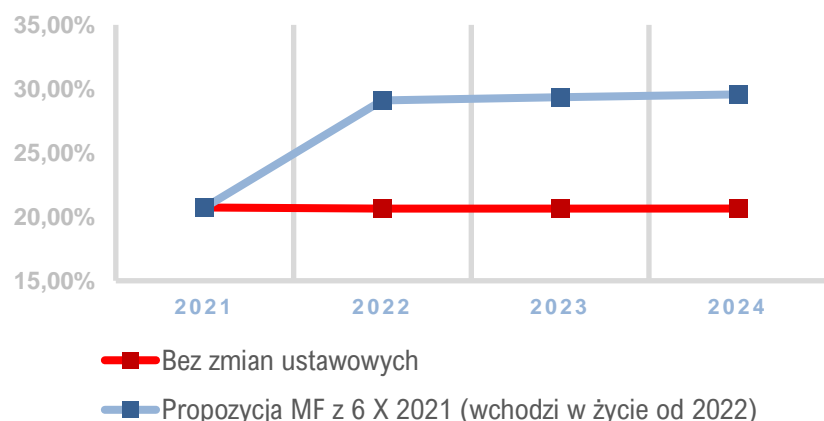
PROGNOZOWANY DOCHÓD PAŃSTWA Z AKCYZY OD WYROBÓW NOWATORSKICH PO ZMIANACH

- Zgodnie z propozycją MF z 6 X 2021 r.
- Gdyby akcyza wynosiła 50% akcyzy na papierosy
- Gdyby akcyza wynosiła 60% akcyzy na papierosy
- Gdyby akcyza wynosiła 80% akcyzy na papierosy
- Gdyby akcyza była równa akcyzie na papierosy



Dodać można, że choć proponowana zmiana zwiększy akcyzę na NWT w stosunku do stanu obecnego, to wciąż nie wyeliminuje ona preferencji w traktowaniu nowatorskich wyrobów tytoniowych.

RELACJA AKCYZY NA NWT DO AKCYZY NA PAPIEROSY



Konkluzje

Niniejsza analiza problematyki opodatkowania akcyzowego wyrobów nowatorskich prowadzi do następujących wniosków:

- 1) Sam termin „wyroby nowatorskie” jest dosyć jednoznacznie rozumiany w praktyce organów podatkowych, orzecznictwie i doktrynie. Dotychczas nie dostrzeżono większych problemów praktycznych z jego rozumieniem i zakreśleniem zakresu przedmiotowego.
- 2) Ustawodawca nie uzasadnił dostatecznie wynikającej z przyjętych rozwiązań prawnych faktycznej różnicy w poziomie opodatkowania akcyzowego papierosów oraz wyrobów nowatorskich, co powiększa wątpliwości co do zasadności występowania owej różnicy.
- 3) Z perspektywy budżetu państwa wyrównanie akcyzy zgodnie z ww. założeniami może prowadzić do wzrostu łącznych dochodów (w zależności od stawki akcyzy przyjętej przez ustawodawcę) w latach 2022-2024 o 3-8 mld zł przy założeniu niewzięcia w życie proponowanej nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym. Po wejściu w życie tej ustawy dodatkowe zwiększenie akcyzy pozwoliłoby budżetowi państwa osiągnąć zysk 2-8 mld zł.
- 4) Ustawodawca dysponuje formalną kompetencją do różnorodnego kształtowania stawek danin publicznych, lecz ogół norm konstytucyjnych oraz zasada racjonalnego prawodawcy wymagają od niego by zróżnicowanie to nie było arbitralne lub przypadkowe, a w przypadku produktów będących *de facto* substytutami rynkowymi – zostało należycie uzasadnione. W tym kontekście wątpliwości budzi istotne zróżnicowanie opodatkowania podatkiem akcyzowym substytutów.
- 5) Dysproporcja opodatkowania towarów porównywanych w raporcie jest bardzo duża – co skłania do krytycznej refleksji na temat stanu obecnego, wątpliwości prawnych oraz ekonomicznych, poszukiwania rozwiązań alternatywnych oraz formułowania postulatów *de lege ferenda*.
- 6) Mimo kontrowersji towarzyszących daleko idącemu zróżnicowaniu akcyzy, potencjalne scenariusze zmian legislacyjnych oraz projektowane rozwiązania prawne kreślone powinny być z uwzględnieniem faktu, iż obrotowi prawnemu oraz rzeczywistości gospodarczej

sprzyjają: stabilizacja, konsekwencja oraz pewność. W związku z tym w raporcie przeanalizowane zostały warianty pośrednie, które stanowić mogą – w przypadku podjęcia decyzji o modyfikacji aktualnie obowiązującego stanu prawnego – przykład rozwiązań obowiązujących na „etapie przejściowym” na drodze do ujednoczenia stawek akcyzowych.

- 7) Dyskusja dotycząca akcyzy, a także wszelkich innych rozwiązań fiskalnych, uwzględniać powinna sytuację licznych, różnorodnych podmiotów i interesariuszy – nie tylko uczestników rynku, lecz również organów państwa, instytucji władzy publicznej, a także okoliczności takich jak: kondycja budżetu państwa oraz efektywność prawa daninowego. W tym kontekście nadmierne, niekoniecznie uzasadnione realiami społeczno-gospodarczymi zróżnicowanie opodatkowania podatkiem akcyzowym substytutów rynkowych wpływać może negatywnie na realizację wyżej wskazanych wartości oraz osłabiać zaufanie do państwa i obowiązującego prawa.