

BBGTAX.

Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o.

Mapa drogowa zmian stawek akcyzy 2022-2027

Ocena drugiego roku obowiązywania (2023 r.)

Wojciech Bronicki



System poboru podatku akcyzowego jest jednym z najszczelniejszych systemów poboru podatku nie tylko w Polsce, ale i w Unii Europejskiej.

Wynika to z efektywnej harmonizacji opodatkowania wyrobów akcyzowych w całej Unii Europejskiej, przepisów, które wymuszają konieczność rejestracji wszystkich podmiotów zamierzających produkować wyroby akcyzowe i dokonywać obrotu tymi wyrobami, również w trybie zawieszonoego poboru akcyzy. Istnieje również konieczność złożenia zabezpieczenia na poczet ewentualnych przyszłych należności podatkowych, co gwarantuje pewność poboru tego podatku w razie jakichkolwiek nieprawidłowości.

System poboru podatku akcyzowego w Unii Europejskiej, jak i w Polsce, oparty jest głównie na procedurze zawieszonoego poboru podatku akcyzowego. W procedurze tej funkcjonują następujące podmioty:

- składy podatkowe,
- zarejestrowani odbiorcy,
- zarejestrowani wysyłający.

W składach podatkowych wyroby akcyzowe są produkowane i przechowywane. Zarejestrowany odbiorca to podmiot, który ma uprawnienia do potwierdzenia odbioru wyrobów w systemie zawieszonoego poboru, a zarejestrowany wysyłający może wprowadzić wyroby pochodzące z importu do systemu zawieszonoego poboru podatku akcyzowego.

Przemieszczanie wyrobów akcyzowych pomiędzy tymi podmiotami odbywa się na podstawie dokumentów towarzyszących zapisanych w elektronicznym systemie EMCS (*Excise Movement and Control System*). System ten daje możliwość wystawienia dokumentu, w którym jest informacja o wysyłanym wyrobie, jego odbiorcy i nadawcy. Informacja ta podlega online weryfikacji w systemie informatycznym, co do zgodności ze złożonym przez wysyłającego zabezpieczeniem, jak również co do uprawnień odbiorcy do odbioru danego wyrobu. Komunikaty z systemu są przekazywane do właściwych organów, zarówno dotyczące wysyłającego, jak i odbierającego, co zapewnia możliwość fizycznej kontroli przemieszczanych wyrobów.

Obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstaje już w momencie produkcji wyrobu akcyzowego, natomiast powstanie obowiązku podatkowego nie powoduje konieczności zapłaty akcyzy, jeżeli wyroby akcyzowe są objęte procedurą zawieszonoego poboru akcyzy. Wtedy następuje przesunięcie daty powstania zobowiązania podatkowego, czyli skonkretyzowanej powinności zapłaty akcyzy, która następuje, gdy wyroby opuszczają system zawieszonoego poboru, czyli są przekazywane do konsumpcji.

Podatnikiem podatku akcyzowego, co do zasady, jest podmiot wyprowadzający wyrób akcyzowy z systemu zawieszonoego poboru akcyzy. Jest to przeważnie skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca.

System poboru podatku akcyzowego jest oparty o klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym nomenklaturze scalonej (CN), czyli klasyfikacji stworzonej dla celów poboru ceł.

W systemie występują również uproszczenia i zwolnienia. Niektóre wyroby akcyzowe są oznaczane znakami akcyzy w postaci banderol, inne są barwione i oznaczane znacznikami, w celu zabezpieczenia płatności podatku akcyzowego.

Wszystko po to, żeby z jednej strony zebrać ponad 80 mld zł do budżetu państwa w celu redystrybucji tych środków, a z drugiej strony wpływać na ograniczenie spożycia niepożądanych używek.

Podatek akcyzowy to świetne narzędzie do stymulowania nawyków konsumenckich zarówno w zakresie używek, jak i wyrobów energetycznych. Przedstawiony tu raport stara się pokazać zależności pomiędzy poszczególnymi wyrobami akcyzowymi na rynku oraz to, jak wpływa zmiana stawek akcyzy na rynek tych wyrobów.

Wojciech Bronicki

SPIS TREŚCI

1. WPROWADZENIE	5
2. GŁÓWNE WNIOSKI	6
3. STRUKTURA DOCHODÓW	9
4. MAPA DROGOWA	10
4.1. Mapa drogowa akcyzy 2022–2027	10
5. PALIWA – WIELKI NIEOBECNY MAPY DROGOWEJ	13
5.1. Polityka akcyzowa w odniesieniu do paliw	13
5.2. Nowa dyrektywa energetyczna – wyzwanie dla polityki akcyzowej	16
6. NAPOJE ALKOHOLOWE	19
6.1. Napoje alkoholowe: stawki, podstawa opodatkowania, sprzedaż i dochody budżetowe	19
6.2. Wódka, piwo i wino jako wyroby substytucyjne	32
7. RYNEK WYROBÓW TYTONIOWYCH I ICH ALTERNATYW	36
7.1. Polityka akcyzowa UE w odniesieniu do wyrobów tytoniowych ..	36
7.2. Papierosy: stawki, sprzedaż i dochody budżetowe	38
7.3. Substytuty	44
7.3.1. Tytoń do palenia	46
7.3.2. Wyroby nowatorskie	48
7.3.3. E-papierosy	51
7.3.4. Saszetki z nikotyną	55
7.4. Mapa akcyzowa dla wyrobów tytoniowych w kontekście zmian dyrektywy	56
SPIS WYKRESÓW	58

1. WPROWADZENIE

Raport jest kontynuacją oceny wpływu zmian stawek podatku akcyzowego na rynek wyrobów akcyzowych zawartej w raporcie *Mapa drogowa stawek akcyzy 2022–2027. Ocena pierwszego roku obowiązywania*¹ autorstwa Wojciecha Bronickiego i Jarosława Nenemana wydanego przez Towarzystwo Ekonomistów Polskich w 2023 r., a opartego o dane za rok 2022.

Przedstawiany w tym roku raport, choć pozbawiony kluczowego autora, jest szerszy, gdyż bierze pod uwagę ocenę funkcjonowania podwyżek stawek akcyzy o kolejny rok i to w stosunku do wszystkich wyrobów objętych mapą akcyzową, jak również uwzględnia analizę opartą w niektórych przypadkach o ilość pobranych znaków akcyzy na konkretne wyroby.

Rok 2023 to pierwszy rok obowiązywania podwyżki stawki kwotowej na wyroby tytoniowe (papierosy) obok zwiększonego minimum akcyzowego na te wyroby w roku 2022, co pozwala na pełną analizę wpływu zmiany stawek akcyzy na strukturę tego rynku.

1 https://tep.org.pl/raport_mapa_drogowa/

2. GŁÓWNE WNIOSKI

Drugi rok funkcjonowania mapy stawek akcyzy przyniósł zmiany na rynku wyrobów akcyzowych. Zarówno rynek napojów alkoholowych, jak i papierosów zareagował na kolejny rok podwyżek dużymi spadkami sprzedaży. Zmiany dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego są natomiast zróżnicowane, od niektórych wyrobów zwiększyły się, a od innych obniżyły się mimo podwyżki podatku.

Odnosząc się do przyczyn wzrostu stawek wymienionych w uzasadnieniu do ustawy, dotyczących poprawy zdrowotności przez zmniejszenie ekonomicznej dostępności używek, to z tej perspektywy mapa drogowa w odróżnieniu od zeszłego roku przynosi pozytywne efekty. Natomiast oceniając jej funkcjonowanie pod kątem dochodów budżetowych, widać, że nie przynosi ona spodziewanych efektów. Brak jest korelacji pomiędzy chęcią ograniczania spożycia a wzrostem dochodów.

Wzrost cen wyrobów – który wynikał z podwyżek podatku akcyzowego, ale w dużej części również ze zwiększonych kosztów produkcji z powodu inflacji – spowodował ograniczenie popytu.

W przyszłości warto kontynuować i rozszerzać zakres stosowania mapy drogowej do ustalania stawek akcyzy. Należy jednak w większym stopniu brać pod uwagę przewidywaną wielkość inflacji czy wzrost wynagrodzeń oraz ich wpływ na poszczególne rynki wyrobów akcyzowych.

Oceniając wprowadzone rozwiązania po drugim roku funkcjonowania, należy oddzielnie przeanalizować poszczególne grupy wyrobów objęte podatkiem akcyzowym.

Stanowisko wyrażone w zeszłym roku dotyczące oceny rynku paliw jest dalej aktualne, szczególnie w zakresie przewidywanych podwyżek stawek minimalnych i dodatkowo konieczności ich corocznej indeksacji o określony wskaźnik. Brak określenia stawek podatku akcyzowego na wyroby energetyczne i energię elektryczną na najbliższe lata wydaje się być rozwiązaniem niewłaściwym. Warto rozpocząć dyskusję na temat waloryzacji stawek akcyzy na paliwa, a zaproponowanie ścieżki zmian byłoby dobrym punktem wyjścia. Uwzględnienie paliw w mapie drogowej z jednej strony pokazywałaby sposób dojścia do przewidywanych poziomów akcyzy, a z drugiej strony pozwoliłoby na stopniowe dostosowanie się przemysłu i konsumentów do nowych poziomów obciążeń. W przypadku braku zmian stawek możemy zostać zaskoczeni sytuacją, w której pewne stawki na paliwa będą podnoszone skokowo tak, by zapewnić ich dostosowanie do zapisów dyrektywy energetycznej.

W przypadku napojów alkoholowych rynki poszczególnych wyrobów – tj. wyrobów spirytusowych, piwa i wyrobów winiarskich – zostały potraktowane jednakowo w zakresie podwyżek stawek akcyzy wyrażanych procentowo. Zgodnie z przewidywaniami inflacja sprawiła, że ceny wzrosły nieproporcjonalnie do wzrostu stawek akcyzy.

Spadek dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych w 2023 r. to efekt spadku konsumpcji wynikającego ze wzrostu cen oraz systematycznego obniżania produkcji i braku znacznych zapasów na rok następny. A to z kolei można tłumaczyć wzrostem kosztów finansowania robienia zapasów z uwagi na dość drogi kredyt w stosunku do wielkości podwyżek podatku akcyzowego. Niebagatelne znaczenie miały również poważne zmiany właścicielskie na rynku producentów wyrobów spirytusowych i wynikające z tego inne podejście do kształtowania cen rynkowych. Ceny wyrobów spirytusowych w 2023 r. – w końcu po 20 latach stagnacji – zauważalnie wzrosły, a co za tym idzie na rynku odnotowaliśmy ograniczenie popytu. Oznacza to realizację zakładanych celów, jakie przyświecały wprowadzeniu mapy akcyzowej na wyroby spirytusowe, tzn. ograniczanie ich dostępności cenowej. Spowodowało to również niewykonanie zakładanych w ustawie budżetowej dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych. Nie udało się zatem osiągnąć równowagi pomiędzy ograniczeniem ilości sprzedaży wyrobów spirytusowych a dochodami z podatku akcyzowego od tych wyrobów.

W odróżnieniu od rynku wyrobów spirytusowych na rynku piwa nie były i nie są tworzone zapasy przed kolejnymi podwyżkami. Wynika to z faktu, iż piwo to wyrób o określonej dacie przydatności (w odróżnieniu od spirytusu), co w praktyce nie pozwala na tworzenie zapasów. To spowodowało, że udało się zachować lepszą relację dochodów podatkowych pomimo spadającej sprzedaży. W ten sposób osiągnięto cel zdrowotny poprzez ograniczenie spożycia i niewielki wzrost dochodów faktycznych, chociaż nie osiągnięto zakładanych wpływów w budżecie. Przy wzroście kwotowej stawki podatku akcyzowego o 5% wzrost dochodów na poziomie 0,4% oznacza ich realny spadek.

Oceniając rynek wyrobów tytoniowych w kontekście zakładanych celów, trzeba stwierdzić, że podwyżka stawki kwotowej w 2023 r. oraz wprowadzenie wcześniej minimum na poziomie 105% zaczynają przynosić zakładane efekty, czyli ograniczenie sprzedaży.

W przypadku papierosów mapa drogowa w zakresie stawek pozytywnie wpłynęła na zwiększenie się dochodów z podatku akcyzowego. Jej wprowadzenie w pełnej skali – to znaczy zarówno mechanizmu minimum podatkowego na poziomie 105%, jak i wzrostu stawki kwotowej – zaczyna wpływać na strukturę rynku, powodując, że tylko 20% papierosów jest sprzedawanych poniżej średniej ważonej z zeszłego roku, a nie 50% jak w roku poprzednim. Wzrost obciążenia podatkowego i cen spowodował spadek obrotu na rynku papierosów o 0,3% w 2023 r. (porównując do roku 2022). Pokazuje to, że rynek jest nasycony i w przyszłym roku należy spodziewać się dalszej tendencji spadkowej, gdyż zaplanowano kolejną 10-procentową podwyżkę akcyzy.

Żeby w dalszym ciągu realizować cele zdrowotne zakładane w mapie drogowej, nie tracąc dochodów budżetowych, trzeba doprowadzić do spadku ekonomicznej dostępności papierosów najtańszych. Można to osiągnąć poprzez ewolucyjną zmianę struktury stawki podatku akcyzowego (obniżenie jej części procentowej, a podniesienie części kwotowej) lub zwiększenie minimum podatkowego.

Cel fiskalny w przypadku rynku papierosów zrealizowano pomimo spadku sprzedaży, ponieważ wielkość podwyżek przekroczyła wielkość spadku sprzedaży i wzrosły dochody z opodatkowania wyrobów tytoniowych. Mamy tu do czynienia z pewnym balansem wielkości wzrostu stawek zachowującym cele zdrowotne i cele fiskalne. Niebagatelne znaczenie w tym przypadku ma ograniczenie szarej strefy, która systematycznie spada, a w 2023 r. była najniższa w historii i wyniosła 4,8%².

Analizując dane dotyczące sprzedaży e-papierosów, nie można nie zauważyć blisko 100-procentowego wzrostu legalnej sprzedaży tych wyrobów.

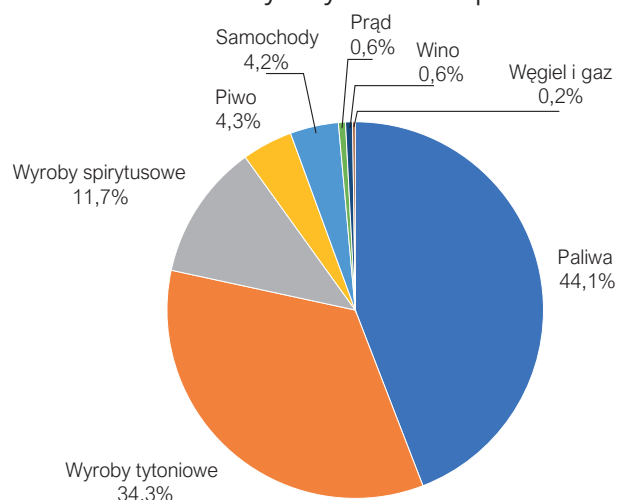
Mapa drogowa stawek akcyzy nie zakłada wzrostu obciążenia e-papierosów w kolejnych latach, pozostawiając te wyroby na bardzo niskim poziomie obciążenia podatkiem akcyzowym. Zdecydowany wzrost ekonomicznej dostępności tych wyrobów oraz pewna moda na ich spożywanie – szczególnie wśród młodzieży, dla której są wprost przygotowywane poprzez używane kolory i smaki – spowodowała gwałtowny wzrost tego rynku. Zjawisko to należy ocenić zdecydowanie negatywnie w kontekście uzasadnienia wprowadzenia podwyżek akcyzy na inne używki.

Natomiast pozytywnie należy ocenić podjęcie ostatnio działań w celu wprowadzenia opodatkowania na inny substytut wyrobów tytoniowych, który pojawił się na rynku, tj. na saszetki nikotynowe czy wyroby nowatorskie na bazie herbaty nasączonej nikotyną.

2 Raporty firmy Almares, za: J. Fundowicz, K. Łapiński, B. Wyżnikiewicz, *Szara strefa 2023*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2024.

3. STRUKTURA DOCHODÓW

Wykres 1. Struktura dochodów akcyzowych budżetu państwa w 2023 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów Podobnie jak w latach minionych największe znaczenie dla dochodów budżetowych z podatku akcyzowego ma opodatkowanie paliw, których udział w 2023 r. przyniósł ponad 44% wpływów z tego podatku.

Opodatkowanie tytoniu to ponad 34% dochodów, a wyrobów spirytusowych to blisko 12%. Na piwo przypada ponad 4,3%, na samochody ok. 4%, a ok. 1,5% to dochody z opodatkowania akcyzą prądu, gazu, węgla i wina. W stosunku do pierwszego roku działania mapy akcyzowej stawek akcyzy widzimy wzrost udziału w dochodach paliw i papierosów wobec spadku udziału w dochodach wyrobów spirytusowych i piwa.

W raporcie za poprzedni rok mogliśmy w tym miejscu przeczytać o świadomości społecznej lub jej braku w zakresie szkodliwości spożycia poszczególnych wyrobów. Nic się w tym zakresie przez ostatni rok nie zmieniło i nie ma zapowiedzi takich zmian. Brakuje kampanii uświadamiających o szkodliwości konsumpcji zarówno używek, jak i paliw kopalnych. Jedyną pozytywną zmianą dotyczącą paliw jest zwiększenie ilości biokomponentów w benzynie (w jednym jej rodzaju) z 5% do 10% od 2024 r., ale to nie efekt działań fiskalnych tylko administracyjnych.

Podatek akcyzowy to świetne narzędzie do prowadzenia zarówno polityki fiskalnej, jak i pozafiskalnej, w tym zdrowotnej i ekologicznej. Nadszedł czas, aby wreszcie zacząć go skuteczniej wykorzystywać.

4. MAPA DROGOWA

4.1. Mapa drogowa akcyzy 2022–2027

Mapa drogowa 2022–2027 to nic innego jak indeksacja stawek akcyzy na napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe i wyroby nowatorskie – określenie wielkości tych stawek do roku 2027. Wprowadzono ją *Ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw* – ogłoszoną w Dzienniku Ustaw z 15 grudnia 2021 r. pod pozycją 2313. Przypomnijmy, że zgodnie z uzasadnieniem projektu tej ustawy celem wprowadzenia zaproponowanych rozwiązań jest realizowanie zadań Rady Ministrów w zakresie polityki prozdrowotnej poprzez ograniczanie dostępności cenowej napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych i ich substytutów oraz zniwelowanie skutków inflacji, która w najbliższych latach prowadziłaby stopniowo do realnego spadku cen używek w stosunku do cen innych wyrobów konsumpcyjnych.

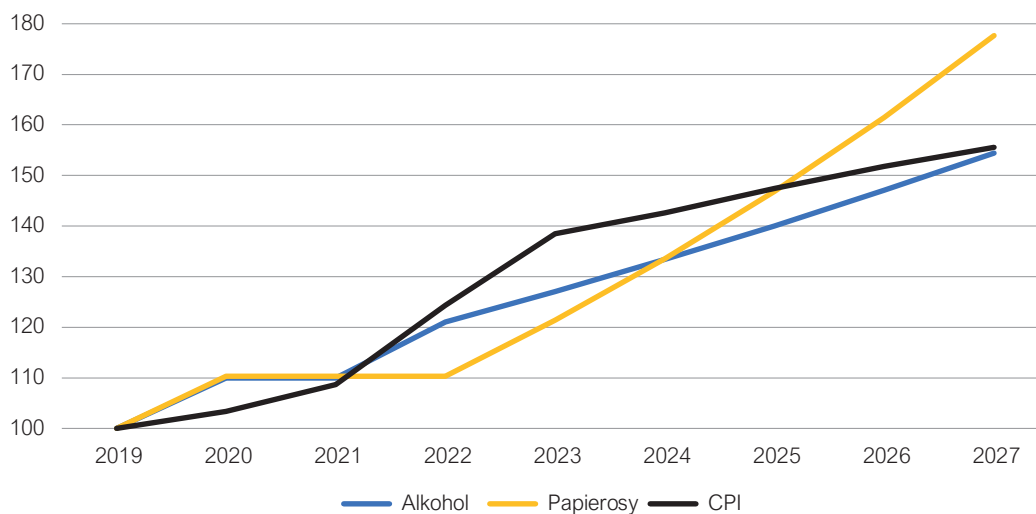
Warto przypomnieć, że ustawa ta wprowadziła:

1. od 1 stycznia 2022 r.:
 - a. podwyższenie stawek akcyzy na alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane i wyroby pośrednie o 10% (podwyżka nie obejmuje cydru i perry o zawartości alkoholu do 5% objętości),
 - b. podwyższenie minimalnej stawki akcyzy na papierosy z obecnych 100% do 105% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów,
 - c. wprowadzenie minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia w wysokości 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia,
 - d. podwyższenie stawki akcyzy na wyroby nowatorskie poprzez podniesienie stawki kwotowej o 100%;
2. na lata 2023–2027 zaproponowano wprowadzenie mapy drogowej podwyżek podatku akcyzowego na:
 - a. alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane i wyroby pośrednie co roku o 5%,
 - b. papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki i wyroby nowatorskie oraz susz tytoniowy poprzez podniesienie stawki kwotowej co roku o 10%.

Wprowadzenie indeksacji wyrażonej kwotowo zbiegło się ze znacznym wzrostem inflacji w latach 2022 i 2023, co zaburzyło pierwotne założenia ustawodawcy dotyczące zachowania rynku w odniesieniu do konkretnych podwyżek cen, na które oprócz podwyżki akcyzy nałożyła się kwestia znacznego wzrostu kosztów

wynikająca właśnie ze zjawisk inflacyjnych. Doprowadziło to do zwielokrotnienia w niektórych przypadkach wzrostu kosztów w przełożeniu na jednostkę produktu.

Wykres 2. Indeksy stawek akcyzy oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100



Źródło: CPI projekcja NBP (marzec 2024)

W raporcie z zeszłego roku mogliśmy w tym miejscu przeczytać: „W wyniku zdecydowanego wzrostu inflacji realne opodatkowanie wyrobów akcyzowych w ciągu najbliższych lat spadnie. Przyczyni się to do braku spadku spożycia papierosów i alkoholu, a taki spadek był celem wprowadzanych zmian. Rząd może tolerować tę sytuację i dokonać zmian stawek dopiero w 2027 r. albo znowelizować mapę drogową w tej części, w której przynosi ona negatywne skutki. Obydwa te rozwiązania mają swoje wady. Na przyszłość warto rozważyć powiązanie wzrostu stawek z określonymi parametrami ekonomicznymi, np. z inflacją”.

Dzisiaj wiemy, że teoretycznie prawdziwe stwierdzenia mogą zostać zweryfikowane przez relacje gospodarcze, ponieważ w przypadku napojów alkoholowych – i to zarówno mocnych, jak i słabych – odnotowaliśmy na rynku zdecydowany spadek sprzedaży, pomimo iż podwyżka akcyzy była niższa niż inflacja w roku 2023, co teoretycznie powodowało realne zmniejszenie obciążeń podatkiem akcyzowym. Przykład ten pokazuje, że czynniki zewnętrzne oddziałujące na rynek mają nie mniejsze znaczenie jak obciążenia podatkowe.

Podobnie jest w przypadku wyrobów tytoniowych, gdzie rynek skurczył się o 0,3%, co należy odnotować jako początek realnego działania zapisów wynikających z indeksacji stawek i mechanizmu zwiększonego minimum akcyzowego wprowadzonego tymi przepisami.

Nic się natomiast nie zmieniło w ocenie funkcjonowania mapy drogowej stawek akcyzy po dwóch latach pod względem jej zalet, którymi są przewidywalność i stabilność. Nie zmienił się również postulat, że mapa powinna zabezpieczać interesy obu stron – branży pozwalać na długoterminowe planowanie, a państwu umożliwiać realizację założonych celów fiskalnych i społecznych. Z punktu widze-

nia polityki gospodarczej mapa drogowa zmian stawek akcyzy wprowadza pewien automatyzm, który uniezależnia rząd od ponoszenia istotnych kosztów politycznych tych podwyżek.

Po dwóch latach funkcjonowania mapy nie zmienia się ocena, że określenie stawek w mapie drogowej na tak długi (pięcioletni) okres należy uznać co do zasady jako działanie pozytywne, choć obarczone sporym ryzykiem. Niezmienne jest również to, że oceny funkcjonowania mapy drogowej można dokonać z perspektywy zakładanych celów, a także z punktu widzenia przemysłu oraz wpływów akcyzowych do budżetu państwa.

Nie zmieniło się ponadto znaczenie mapy drogowej w kontekście negocjacji nad tytoniową dyrektywą akcyzową oraz to, że stanowi doskonałą kartę przetargową w trakcie zbliżających się negocjacji z Komisją Europejską oraz innymi państwami członkowskimi UE w zakresie zmian do dyrektywy 2011/64/UE. Polska mapa może być wzorem, jak poprzez racjonalną, planowaną politykę akcyzową pogodzić interesy i potrzeby państwa z interesami biznesu.

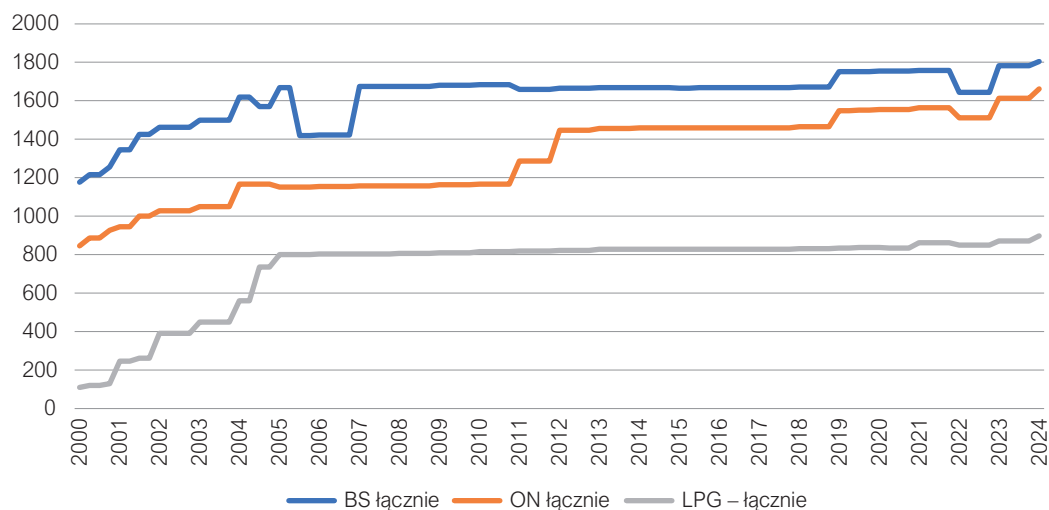
5. PALIWA – WIELKI NIEOBECNY MAPY DROGOWEJ

5.1. Polityka akcyzowa w odniesieniu do paliw

Drugi rok funkcjonowania mapy drogowej nie przyniósł zmiany w polityce akcyzowej w odniesieniu do paliw. Polityka akcyzowa dotycząca paliw była od wielu lat i wciąż jest pasywna – stawki utrzymywano generalnie na tym samym poziomie, a wzrost łącznych obciążeń wynikał ze zmian opłaty paliwowej oraz z wprowadzenia opłaty emisyjnej w 2019 r. (wykres 3). Biorąc pod uwagę wysokie koszty społeczne transportu samochodowego, trudno znaleźć racjonalne wytłumaczenie bierności polityki podatkowej w tym zakresie. Jednak niezależnie od poglądów zmieniających się rządów polityka akcyzowa w tym zakresie jest bardzo wyważona z uwagi na fakt, iż paliwa są newralgiczne dla gospodarki i mają znaczny wpływ na poziom inflacji, a ceny paliw zależą od cen ropy naftowej na rynkach światowych i silnie fluktuują.

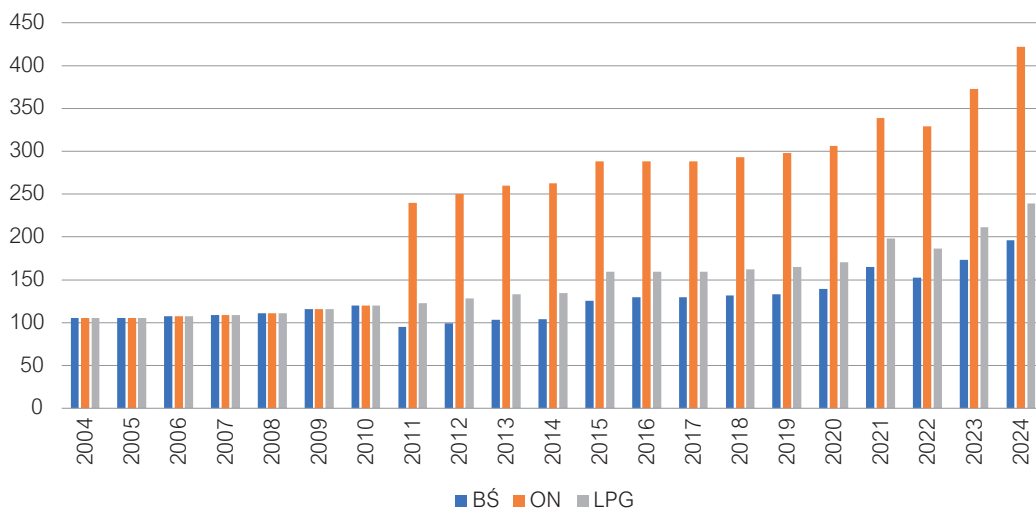
Corocznej waloryzacji podlega jedynie opłata paliwowa (patrz: wykres 4), którą można traktować jako część podatku akcyzowego. Zgodnie z art. 37m *Ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym* stawki opłaty paliwowej ulegają podwyższeniu na następny rok w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wskaźnik ten ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w terminie 15 dni po upływie trzeciego kwartału każdego roku.

Wykres 3. Łączna wielkość akcyzy i opłat (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz na 1000 kg dla LPG)



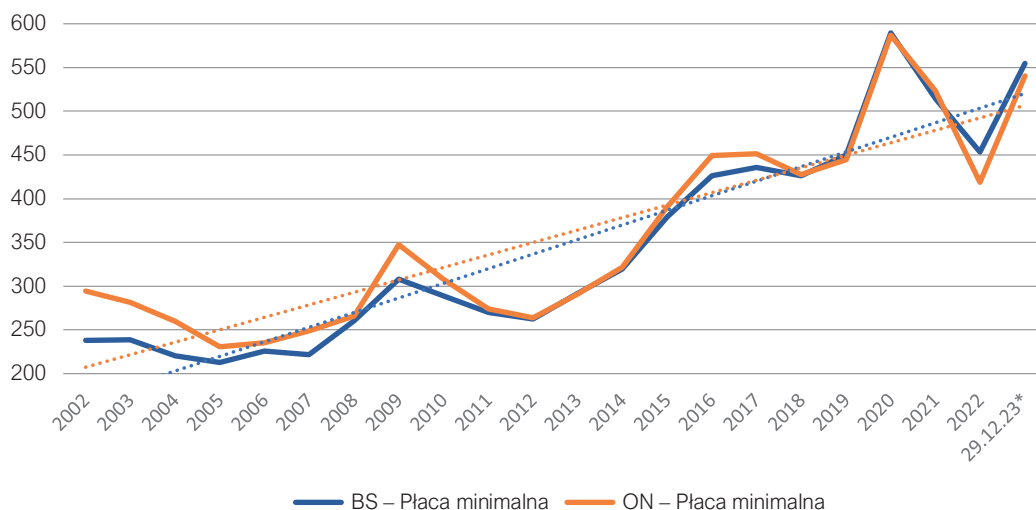
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 4. Stawki opłaty drogowej (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz 1000 kg dla LPG)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

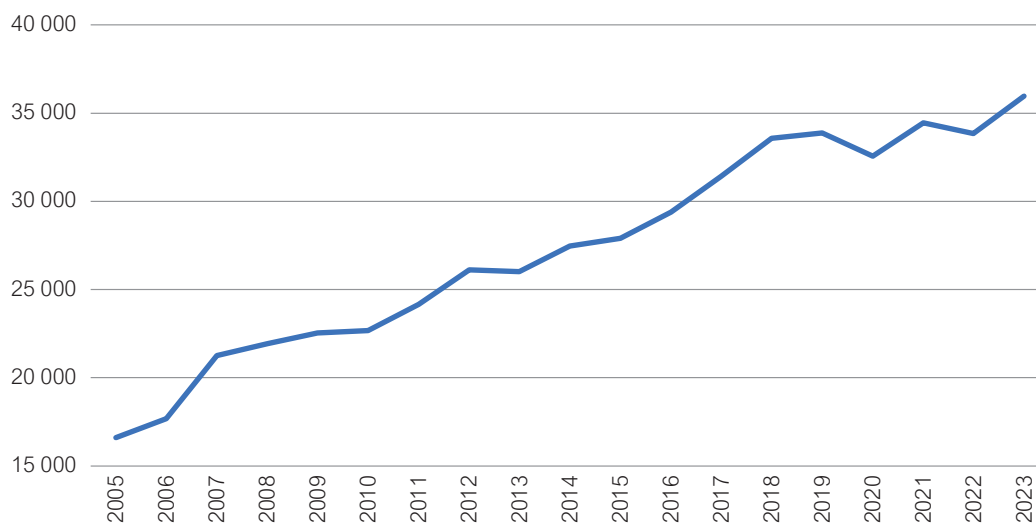
Wykres 5. Ekonomiczna dostępność paliw (w litrach za miesięczną płacę minimalną)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS

Pomimo nieznacznego spadku ekonomicznej dostępności paliw w 2022 r. – spowodowanego wzrostem cen paliw z uwagi na działania wojenne w Ukrainie – w 2023 r. nadal za płacę minimalną można było nabyć więcej paliwa niż kilka czy kilkanaście lat wcześniej.

Wykres 6. Dochody akcyzowe z paliw silnikowych (w mln zł)

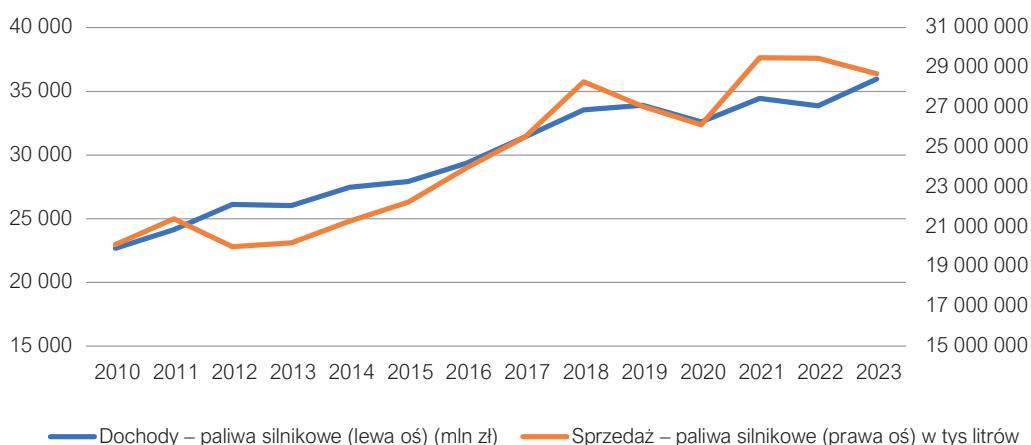


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Dochody z akcyzy od paliw pomimo braku podwyżek stawek mają trend wzrostowy, a w 2023 r. przekroczyły kwotę 35 mld zł, której do tej pory nigdy nie zanotowano. Należy to tłumaczyć rozwojem tego rynku wynikającym ze wzrastającej dostępności paliw w społeczeństwie i rozwojem gospodarczym.

Mapa drogowa określająca na najbliższe lata nowe stawki akcyzy dla paliw nie miałyby bezpośredniego wpływu na rynek paliw. Obserwując politykę cenową krajowego koncernu paliwowego i jego gigantyczne zyski, można pokusić się o stwierdzenie, że bardziej aktywna polityka akcyzowa państwa w zakresie opodatkowania paliw niekoniecznie musiałaby istotnie przełożyć się na ceny, zaś z pewnością oznaczałaby wyższe dochody z tytułu akcyzy od paliw. Przykładem może być obniżka w 2023 r. cen paliw na stacjach nawet o 1 zł za litr, pomimo rosnących kosztów i dużej inflacji. Pokazuje to, jaki potencjał finansowy drzemie na tym rynku. Wzrost stawki o inflację na poziomie 6% przyniósłby dochody na poziomie 2,2 mld zł rocznie, a wzrost stawki na poziomie 10 gr za litr przyniósłby dochody na poziomie 3 mld zł rocznie, więc gdyby określić taki poziom wzrostu w okresie 5 lat, byłaby to kwota na poziomie 15 mld zł w ciągu 5 lat, a podwyżki 10 gr na litrze nie muszą – jak pokazuje praktyka – powodować wzrostu cen.

Wykres 7. Dochody akcyzowe (w mln zł) i sprzedaż (w tys. l) paliw silnikowych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

5.2. Nowa dyrektywa energetyczna – wyzwanie dla polityki akcyzowej

Dyskusja nad projektem nowej dyrektywy energetycznej zmieniającej przepisy dotyczące produktów energetycznych i energii elektrycznej ciągle przed nami, w tym zakresie rok 2023 przyniósł stagnację i brak jakichkolwiek rozstrzygnięć.

Projekt zakłada wiele zmian, np. w zakresie podstawy opodatkowania produktów energetycznych, które obecnie są opodatkowane od ilości, zaś przewiduje się uzależnienie minimalnych stawek podatku akcyzowego w Unii Europejskiej od ich

wartości opałowej. Stawka minimalnego podatku akcyzowego w Unii Europejskiej byłaby ustalana w euro za gigadzul. Zmiana ta w stosunku do niektórych wyrobów spowoduje zwiększenie minimalnego poziomu opodatkowania, jakie będzie obowiązywać w Unii Europejskiej.

Drugą poważną zmianą dotyczącą stawek będzie wprowadzenie obowiązkowej indeksacji minimalnych poziomów opodatkowania. Zgodnie z proponowanymi przepisami minimalne poziomy opodatkowania będą dostosowywane co roku, aby uwzględnić zmiany zharmonizowanego indeksu cen konsumpcyjnych (z wyłączeniem energii i żywności nieprzetworzonej) publikowanego przez Eurostat. Minimalne poziomy opodatkowania podlegają automatycznemu dostosowaniu poprzez podwyższenie bądź obniżenie kwoty bazowej w euro o wskaźnik procentowej zmiany tego indeksu w poprzednim roku kalendarzowym. Komisja Europejska jest uprawniona do przyjmowania aktów delegowanych w celu zmian minimalnych poziomów tego opodatkowania.

Brak jest stanowiska obecnego rządu w tej sprawie, a jak czytamy w opinii BAS³ odnoszącej się do wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie restrukturyzacji unijnych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, Rada Ministrów w projekcie stanowiska RP (przyjętym 24 września 2021) „z ostrożnością podchodzi do przedłożonego przez KE wniosku”, wskazując, że z jednej strony „wdrożenie proponowanych rozwiązań będzie stanowić szansę rozwojową dla państw członkowskich”, z drugiej zaś dla części państw, np. Polski, będzie „bardzo dużym wyzwaniem ekonomiczno-społecznym”. Nie kwestionowano też celów stawianych przez Komisję odnośnie redukcji gazów cieplarnianych, wskazując jednak, że „ambitnym celem w zakresie ochrony polityki energetyczno-klimatycznej i środowiskowej każdorazowo powinien towarzyszyć pakiet rozwiązań umożliwiających ich finansowanie i realizację oraz akceptację społeczną, a także uwzględniać cel krajowych ram prawnych w postaci zapobiegania wzrostu ubóstwa energetycznego. W tym celu wprowadzono mechanizmy osłonowe przeciwdziałające zbyt szybkiemu wzrostowi cen energii, przede wszystkim dla gospodarstw domowych i przemysłu energochłonnego”.

Rada Ministrów zwracała też uwagę, że proponowane zmiany prowadzą do konieczności podwyższenia stawek podatku akcyzowego, np. w grupie wyrobów przeznaczonych do celów napędowych stawka wzrośnie o ok. 16% dla oleju napędowego i o ok. 76% dla LPG. Co więcej, po upływie dziesięcioletniego okresu przejściowego stawki podatkowe na LPG oraz gaz ziemny będą musiały być podniesione o 50%.

Stanowisko wyrażone w zeszłym roku dotyczące oceny rynku paliw jest dalej aktualne, szczególnie w zakresie przewidywanych podwyżek stawek minimalnych i dodatkowo konieczności ich corocznej indeksacji o określony wskaźnik.

3 Biuro Analiz Sejmowych, Opinia w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie restrukturyzacji unijnych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (wersja przekształcona) (COM(2021) 563 final), Warszawa, 12 października 2021 r.
<https://orka.sejm.gov.pl/SUE9.nsf/Pliki-zal/2317.rtf/%24File/2317.rtf>

Brak określenia stawek podatku akcyzowego na wyroby energetyczne i energię elektryczną na najbliższe lata wydaje się być rozwiązaniem niewłaściwym. Oczywiście wojna w Ukrainie i w konsekwencji nagły wzrost cen paliw wymusiłyby rewizję stawek. Jednak warto było rozpocząć dyskusję na temat waloryzacji stawek akcyzy na paliwa i zaproponowanie ścieżki zmian byłoby dobrym punktem wyjścia do wypracowania większej przewidywalności zmian dla biznesu. Uwzględnienie paliw w mapie drogowej z jednej strony pokazywałoby sposób dojścia do przewidywanych poziomów akcyzy, a z drugiej strony pozwoliłoby na stopniowe dostosowanie się przemysłu i konsumentów do nowych poziomów obciążeń. W przypadku braku zmian stawek możemy zostać zaskoczeni sytuacją, w której pewne stawki na paliwa będą podnoszone skokowo tak, by zapewnić dostosowanie do zapisów dyrektywy energetycznej.

6. NAPOJE ALKOHOLOWE

6.1. Napoje alkoholowe: stawki, podstawa opodatkowania, sprzedaż i dochody budżetowe

Napojami alkoholowymi w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane oraz wyroby pośrednie.

Do alkoholu etylowego w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym zalicza się:

- wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej;
- wyroby objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00, o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości;
- napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy.

Warto przypomnieć, że wódka powstaje przez rozcieńczenie spirytusu wodą do określonej zawartości procentowej, najczęściej do ok. 40%. Spirytus to produkt przemysłu gorzelniczego, wytwarza się go głównie z ziemniaków, zbóż oraz odpadów powstających przy produkcji cukru z buraków, w drodze destylacji prefermentowanego zacieru, który następnie przechodzi proces rektyfikacji celem oczyszczenia. Dlatego podstawą opodatkowania wódki jest zawartość spirytusu.

Piwem w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym są wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2203 00 oraz wszelkie wyroby zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, objęte pozycją CN 2206 00, jeżeli rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% objętości. Stawka akcyzy na piwo na rok 2023 wynosiła 9,90 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu. Podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato.

Produkcja piwa opiera się na podobnym procesie co produkcja napojów winiarskich, a określenie podstawy opodatkowania również wynika z podstawowego surowca użytego do produkcji. Zgodnie z nomenklaturą Unii Europejskiej piwo otrzymane ze słodu zostało sklasyfikowane pod kodem CN 2203. W opisie noty tego kodu czytamy, że piwo jest napojem alkoholowym otrzymywanym w wyniku fermentacji roztworu (brzeczki) przygotowanego ze słodowanego jęczmienia lub pszenicy, wody i (zazwyczaj) chmielu. Do przygotowania roztworu (brzeczki) mogą być również używane pewne ilości niesłodowanych zbóż (np. ziarno kukurydzy lub ryż). Dodatek chmielu nadaje gorzki i aromatyczny smak oraz poprawia trwałość. Podczas fermentacji niekiedy dodawane są wiśnie lub inne substancje aromatyczne.

ne. Dodane mogą być także: cukier (szczególnie glukoza), barwniki, dwutlenek węgla i inne substancje.

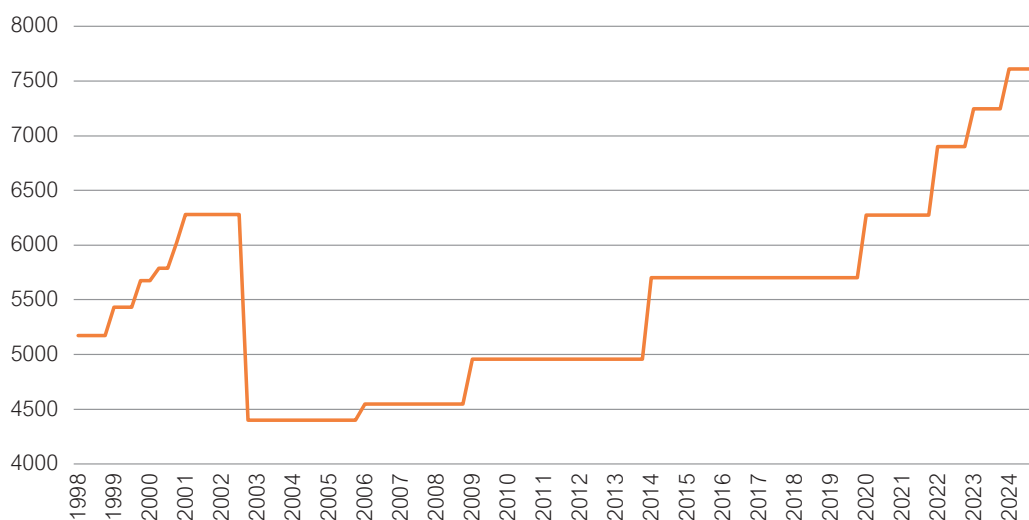
Odpowiadając zatem na pytania, z czego robi się piwo i dlaczego podstawą jego opodatkowania jest stopień Plato, należy stwierdzić, że wytwarza się je przede wszystkim z wody oraz ze słodu będącego w dużej części nieco przetworzonym jęczmieniem, wszystko to aromatyzuje się niewielką ilością chmielu. W związku z tym podatek akcyzowy płaci się od ilości słodu użytego do produkcji mierzonego w stopniach Plato.

Pozostałe napoje alkoholowe to: wino, napoje fermentowane i produkty pośrednie, których podstawą opodatkowania jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu.

Wino czy napoje fermentowane powstają w drodze fermentacji owoców, które po oczyszczeniu i dojrzewaniu nadają się do spożycia. Mogą być poddane różnym zabiegom, takim jak np. kupażowanie. Z tych względów podstawą opodatkowania wina i napojów fermentowanych jest po prostu ich ilość, bez względu na zawartość alkoholu czy ilość zużytych owoców.

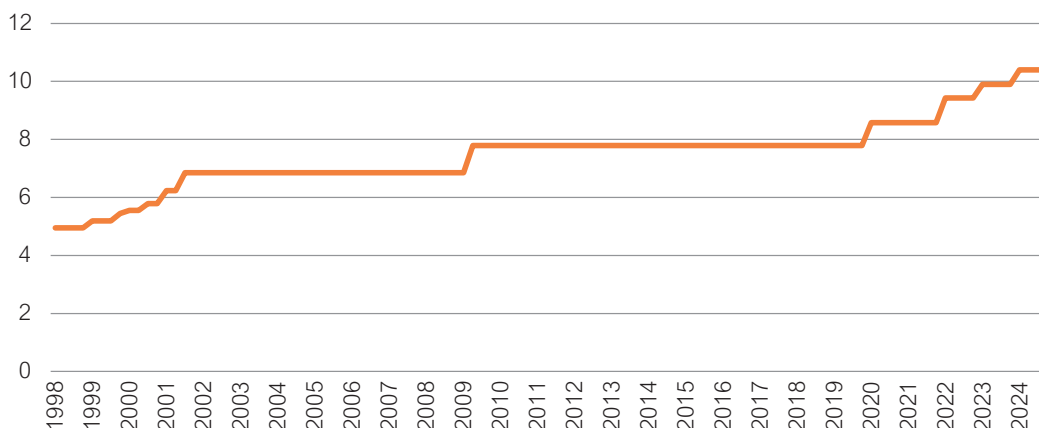
Jak wynika z powyższego, napoje alkoholowe to niejednorodna grupa wyrobów o bardzo różnym znaczeniu dla budżetu w zakresie dochodów z podatku akcyzowego. Dominującą rolę pod tym względem odgrywa alkohol etylowy, najczęściej występujący pod postacią wódek czystych lub smakowych. Dochody z podatku akcyzowego w 2023 r. od alkoholu etylowego kształtują się na poziomie 8,5 mld zł. Dla porównania dochody z piwa to kwota ok. 3,6 mld zł, a dochody z podatku akcyzowego od napojów fermentowanych, wina i produktów pośrednich to kwota bliska 500 mln zł.

Wykres 8. Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe (w zł za 1 hl 100% vol.)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 9. Stawka akcyzy na piwo (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato)

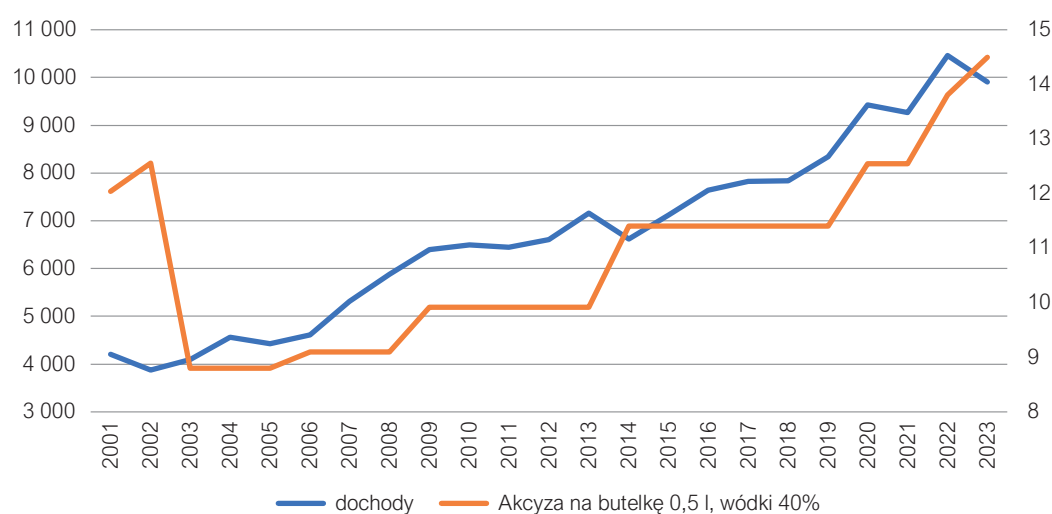


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Stawki podatku akcyzowego w różnych okresach wzrastały nierównomiernie dla poszczególnych napojów alkoholowych, odmiennie też kształtowała się dynamika dochodów z podatku akcyzowego.

Warto zauważyć, że w okresie 2000–2023 akcyza na wyroby spirytusowe wzrosła zaledwie o 20%, podczas gdy akcyza na piwo o ponad 70%, co było spowodowane bezprecedensową obniżką stawki akcyzy na wyroby spirytusowe o 30% w 2002 r. Obniżka ta, którą motywowano walką z szarą strefą, miała mieć charakter przejściowy, ale przetrwała prawie 20 lat, gdyż dopiero w 2021 r. stawka powróciła do poziomu sprzed obniżki. Obniżka ta z jednej strony ograniczyła szarą strefę i zwiększyła legalną sprzedaż, ale też przyczyniła się w dłuższej perspektywie do istotnego wzrostu konsumpcji alkoholu w Polsce.

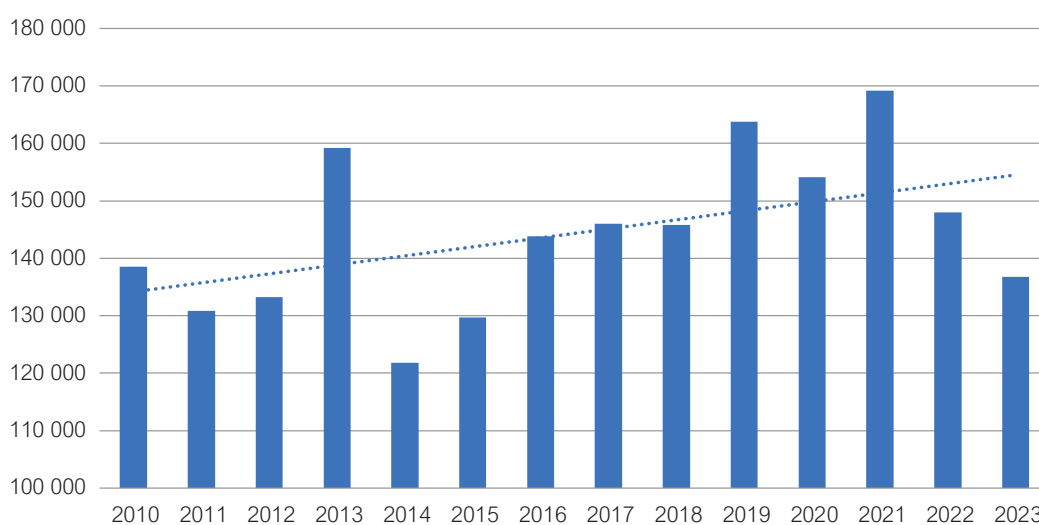
Wykres 10. Dochody z wyrobów spirytusowych (w mln zł rocznie, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę wódki 40% (w zł, prawa oś)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

W przypadku wyrobów spirytusowych można zaobserwować w ostatnich latach istotne zwiększenie dochodów akcyzowych aż do 2022 r. W 2023 r. odnotowano natomiast zdecydowany spadek dochodów i – co należy mocno podkreślić – przy wzroście stawki o 5%. Do tej pory wzrosty stawek wywoływały jedynie krótkotrwałe zaburzenie w dochodach budżetu – przesunięcie dochodów między miesiącami poprzedzającymi i następującymi po zmianie stawek. Trend wzrostu dochodów nie zmieniał się i perspektywy na najbliższe lata pod tym względem były korzystne dla budżetu państwa. Co zatem stało się w roku 2023? Analizując ten spadek i poszukując jego przyczyn, należy spojrzeć na dane o sprzedaży i wydanych banderolach.

Wykres 11. Sprzedaż wyrobów spirytusowych (w hl 100% vol.)

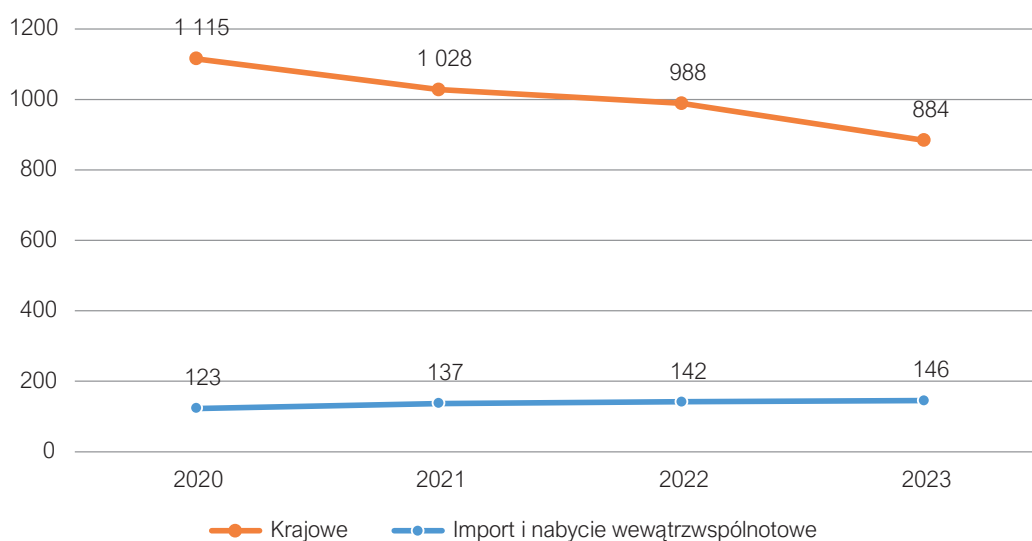


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Jak widać na wykresie 11, już w roku 2022 mieliśmy spadek sprzedaży wyrobów spirytusowych. Jednak w związku z podwyżką stawek nie wywołało to obniżenia faktycznych wpływów z podatku akcyzowego. Rok 2023 przyniósł sprzedaż zdecydowanie obniżoną w stosunku do 2022, ale i tak na wyższym poziomie niż w roku 2014, od kiedy mieliśmy trend wzrostowy.

W tym kontekście należy zauważyć, że mapa akcyzowa stawek akcyzy jako konstrukcja prawno-ekonomiczna zaczęła przynosić efekty, jakie zakładało uzasadnienie do ustawy, którą ją wprowadzano. Przypomnijmy, że celem wprowadzenia zaproponowanych rozwiązań było ograniczanie dostępności cenowej napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i ich substytutów oraz zniwelowanie skutków inflacji, która w najbliższych latach prowadziłyby stopniowo do realnego spadku cen używek w stosunku do cen innych wyrobów konsumpcyjnych.

Wykres 12. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe wyrobów spirytusowych (w mln sztuk)

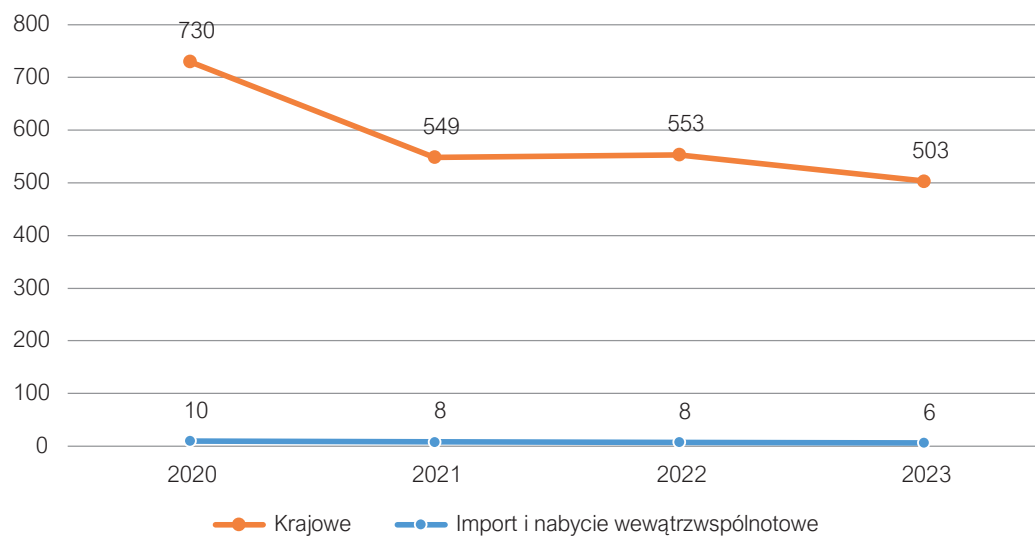


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Analizując ilość wydawanych banderol na wyroby spirytusowe w ostatnich latach, należy zauważyć, że producenci ograniczali produkcję już w roku 2021 w stosunku do 2020, a wzrost sprzedaży w 2021 r. musiał wynikać z istniejących zapasów. Należy wskazać, że banderole podatkowe pobiera się z 1–3-miesięcznym wyprzedzeniem w stosunku do produkcji, w trakcie której na końcowym etapie są nanoszone na gotowe wyroby. W związku z tym, że w 2023 r. widzimy dalszy spadek poboru banderol, można przewidywać dalsze ograniczenie produkcji w roku 2024.

W tym miejscu warto wskazać, że ograniczenie produkcji dotyczy wyrobów produkowanych w kraju, natomiast wyroby importowane mają stałą, powolną tendencję wzrostową.

Wykres 13. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności do 0,2 l włącznie (w mln sztuk)

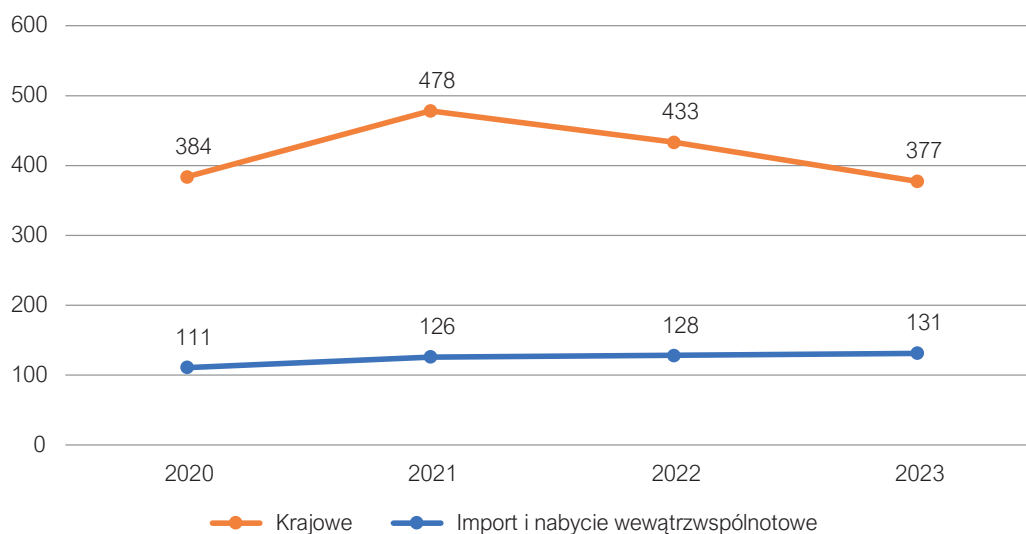


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Blizsze przyjrzenie się wyrobom spirytusowym z uwzględnieniem pojemności opakowań (wykres 13) pokazuje, że mieliśmy zdecydowany spadek produkcji wyrobów o pojemności do 0,2 l (tzw. małpek) w 2021 r. po wprowadzeniu dodatkowej opłaty na te wyroby. W roku 2022 nastąpił nieznaczny wzrost produkcji, a w 2023 odnotowano ok. 10-procentowy spadek.

Import wyrobów spirytusowych w opakowaniach do 0,2 l jest niewielki, ale w 2023 r. odnotowano spadek z 8 mln sztuk do 6 mln, co w porównaniu z 500 mln sztuk produkcji krajowej pokazuje, że jest to rynek nieznaczny.

Wykres 14. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności powyżej 0,2 l (w mln sztuk)

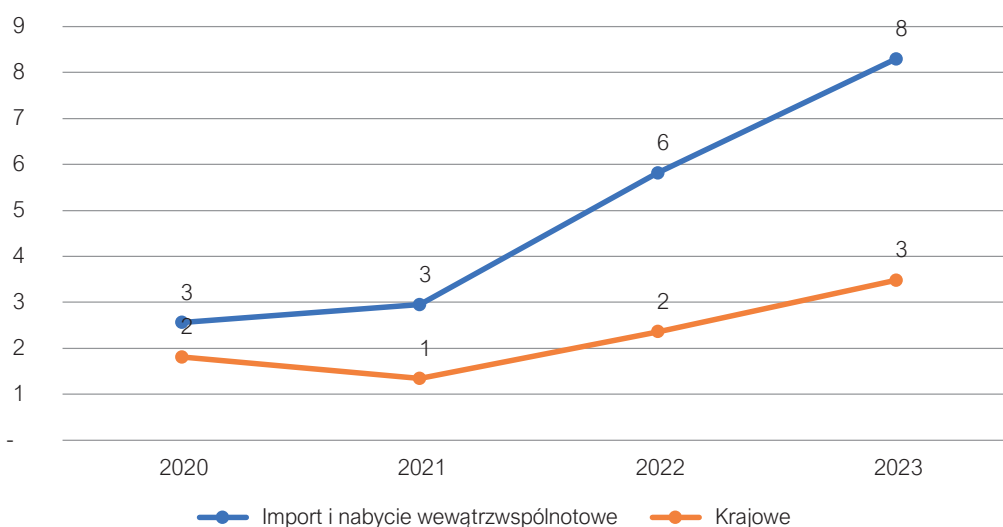


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

W przypadku wyrobów w opakowaniach powyżej 0,2 l – co w warunkach polskich oznacza w większości pojemności 0,5 l i 0,7 l – widać (wykres 14), że rekordowy wzrost sprzedaży w 2021 r. opierał się właśnie na wyrobach w takich opakowaniach. Wyroby te z uwagi na największy udział w rynku są najczęściej magazynowane w ramach zapasów np. przed kolejną podwyżką podatku akcyzowego. Jak wynika z danych o poborze banderol, również one odpowiadają za systematyczny spadek produkcji w kolejnych latach.

W przypadku importu wyrobów w opakowaniach powyżej 0,2 l widzimy trend wzrostowy i to na znacznym poziomie – 131 mln sztuk w porównaniu do 377 mln sztuk produkcji krajowej. Jeśli weźmiemy pod uwagę, że większą część importowanych wyrobów stanowią wyroby w opakowaniach 0,7 l albo większe, to zobaczymy, że ilościowy udział wyrobów importowanych jest jeszcze większy niż udział pobranych banderol.

Wykres 15. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) wyrobów spirytusowych (w mln)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

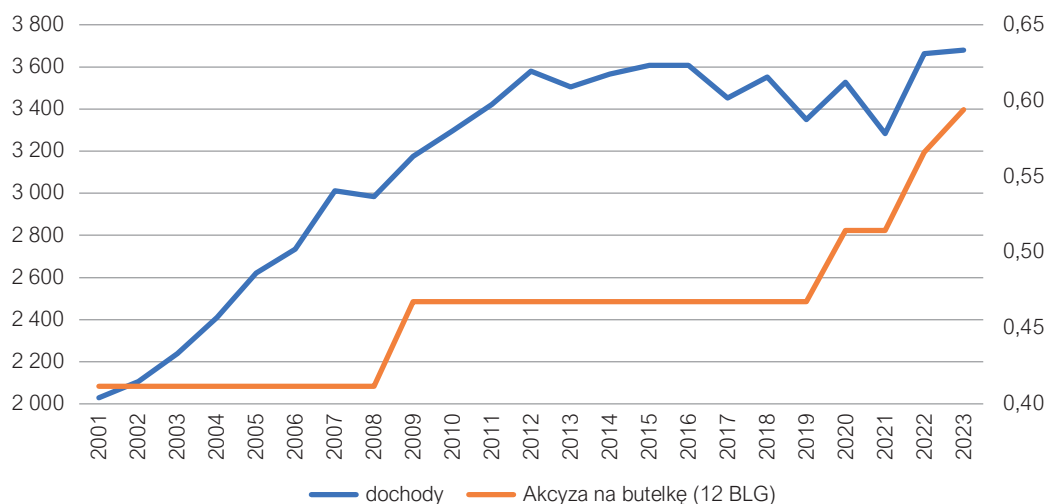
Ciekawie wygląda analiza banderol pobranych na wyroby spirytusowe produkowane albo importowane w puszkach (wykres 15). Jak widać, jest to rynek dynamicznie rosnący zarówno w przypadku produkcji krajowej, jak i importu. Choć odnotowano zdecydowany spadek na rynku wyrobów spirytusowych w tradycyjnych opakowaniach, to wyroby spirytusowe sprzedawane w puszkach cieszą się coraz większym zainteresowaniem konsumentów. Może to wynikać z faktu, że są to często produkty o niższej zawartości alkoholu, tzw. gotowe drinki lub im podobne. Wpisuje się to w ogólny trend poszukiwania ciekawostek smakowych o niższej zawartości alkoholu.

Spadek dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych w 2023 r. wynika zatem z systematycznego obniżania produkcji i braku robienia znacznych zapasów na rok następny. A to z kolei można tłumaczyć wzrostem kosztów finansowania tych zapasów z uwagi na dość drogi kredyt w stosunku do wielkości podwyżek podatku akcyzowego.

Niebagatelne znaczenie miały również poważne zmiany właścicielskie na rynku producentów wyrobów spirytusowych i wynikające z tego inne podejście do kształtowania cen rynkowych. Ceny wyrobów spirytusowych w 2023 r. – w końcu po 20 latach stagnacji – zauważalnie wzrosły, a co za tym idzie na rynku odnotowaliśmy ograniczenie popytu. Oznacza to realizację zakładanych celów, jakie przyświecały wprowadzeniu mapy akcyzowej na wyroby spirytusowe, tzn. ograniczanie ich dostępności cenowej. Spowodowało to również niewykonanie zakładanych w ustawie budżetowej dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów spirytusowych. W drugim roku funkcjonowania mapy akcyzowej nie udało się zatem osiągnąć równowagi pomiędzy ograniczeniem ilości sprzedaży wyrobów spirytusowych a dochodami z podatku akcyzowego od tych wyrobów.

Inaczej przedstawia się sytuacja na rynku piwa.

Wykres 16. Dochody z piwa (w mln zł, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę piwa 12 Blg (w zł, prawa oś)

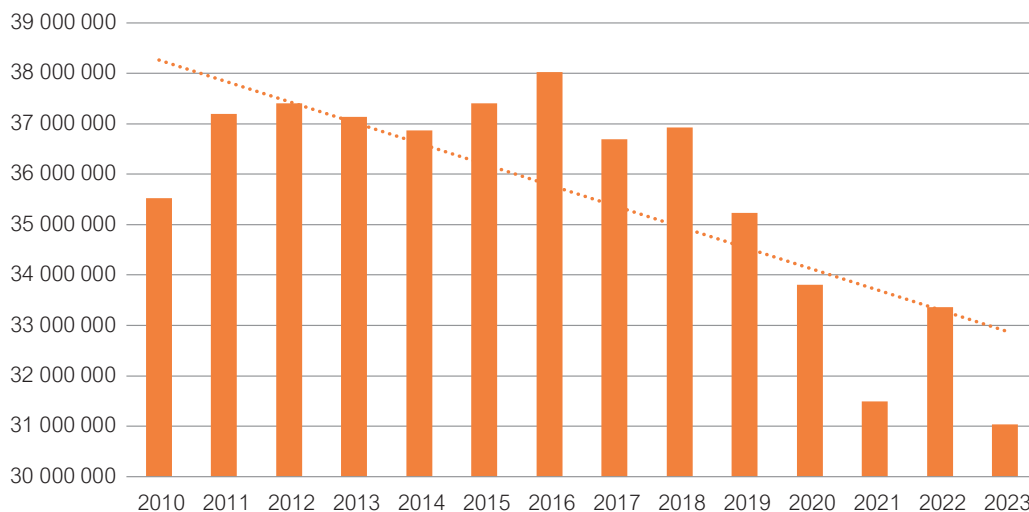


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

W przypadku piwa do 2019 r. mieliśmy stabilną sytuację pod względem dochodów z powodu braku podwyżek, a niewielkie wahania wynikały z różnic w ilości sprzedaży, które były zależne choćby od pogody czy ilości imprez masowych w danym roku. Sytuacja zmieniła się w 2020 r. po wprowadzeniu 10-procentowej podwyżki podatku akcyzowego na piwo, co w połączeniu z pandemią i inflacją, spowodowało obniżenie dochodów z podatku akcyzowego od piwa w 2021 r. Podwyżka podatku akcyzowego wprowadzona od początku 2022 r. przełożyła się na wzrost dochodów, podobnie jak podwyżka z 2023 r., ale już w zdecydowanie mniejszej wysokości. Można wręcz powiedzieć, że przy podwyżce podatku w 2023 r. o 5% mamy 0,4% wzrostu dochodów z tego tytułu. Oznacza to realny spadek dochodów i nieosiągnięcie zakładanych efektów budżetowych.

Analizując ten temat, warto również wskazać, z jakimi ilościami na tym rynku mamy do czynienia.

Wykres 17. Sprzedaż piwa z alkoholem (w hl)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

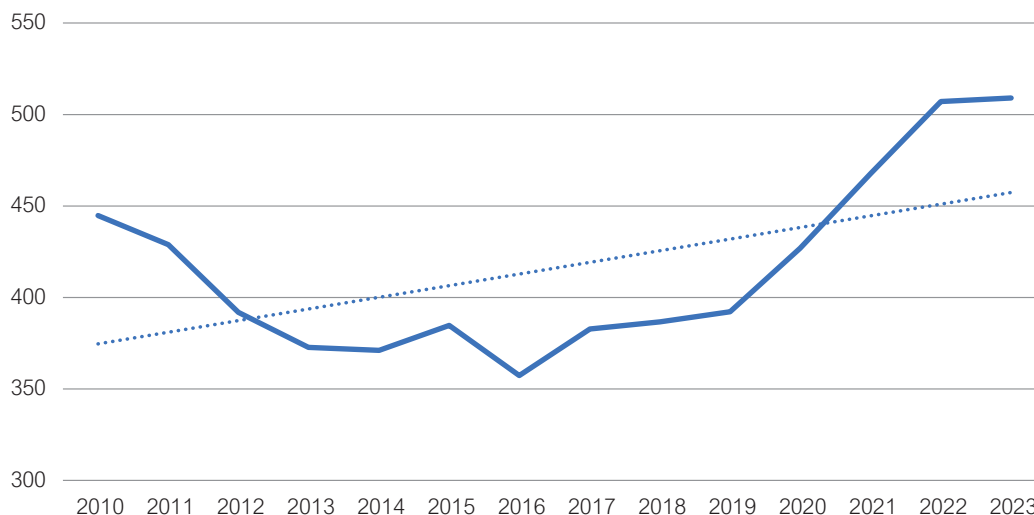
Po okresie istotnego wzrostu sprzedaży i dochodów akcyzowych na tym rynku od 10 lat panuje stagnacja, a ostatnio nastąpiły nawet spadki wolumenu sprzedaży piwa z alkoholem. Pandemia przyczyniła się do istotnych spadków sprzedaży, rok 2022 przyniósł pewną poprawę, ale już rok 2023 to kolejny zdecydowany spadek sprzedaży.

W odróżnieniu od rynku wyrobów spirytusowych na rynku piwa nie były i nie są tworzone zapasy wyrobów przed kolejnymi podwyżkami. Wynika to z faktu, iż piwo to wyrób o określonej dacie przydatności (w odróżnieniu od spirytusu), co w praktyce nie pozwala na tworzenie zapasów. To spowodowało, że udało się zachować lepszą relację dochodów podatkowych pomimo spadającej sprzedaży. W ten sposób osiągnięto cel zdrowotny poprzez ograniczenie spożycia przy niewielkim wzroście dochodów faktycznych, chociaż nie osiągnięto zakładanych wpływów w budżecie. Zgodnie z oceną skutków regulacji przy wzroście kwotowej stawki podatku akcyzowego o 5% w 2023 r. zakładano 1,5% spadku rynku. W praktyce rynek odnotował wolumenowo blisko 7-procentowy spadek sprzedaży⁴. Wzrost dochodów natomiast na poziomie 0,4% oznacza ich realny spadek przynajmniej o 4,6%.

Rynek wyrobów winiarskich przynosi stosunkowo niewielkie dochody z podatku akcyzowego w porównaniu z rynkiem spirytusowym czy nawet rynkiem piwa. Mimo to warto odnotować, że również na tym rynku pomimo wprowadzonej podwyżki odnotowaliśmy spadek dochodów z podatku akcyzowego. Na wykresie 18 widać, jak podwyżka zahamowała systematyczny wzrost dochodów z podatku akcyzowego od wyrobów winiarskich wynikający z rozwoju rynku.

4 Dane MF i Nilsen IQ

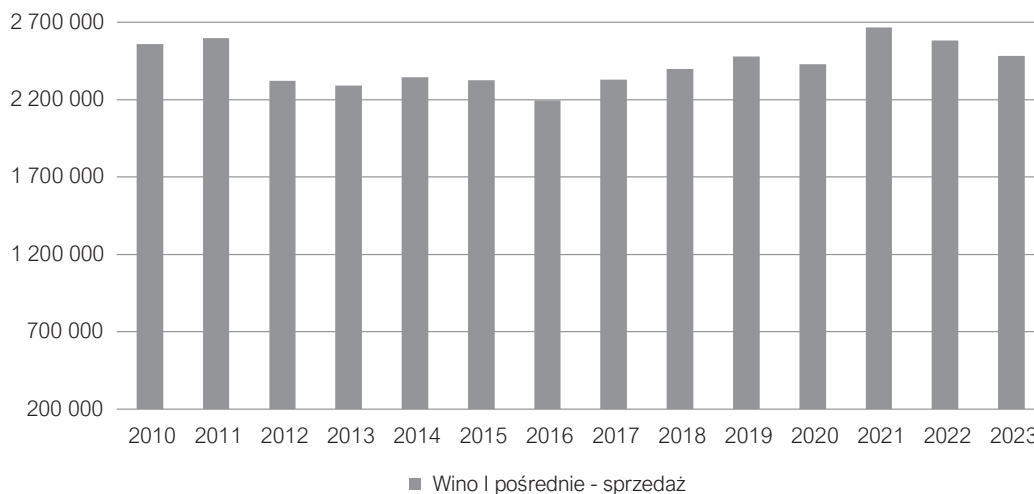
Wykres 18. Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich (w mln zł rocznie)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Również sprzedaż wyrobów winiarskich ma tendencję spadkową (wykres 19) i to pomimo wprowadzonych uproszczeń w zakresie odstąpienia od banderolowania cydru i perry, co miało wpłynąć na ograniczenie kosztów i poprawić sprzedaż.

Wykres 19. Sprzedaż wina i wyrobów pośrednich (w hl)

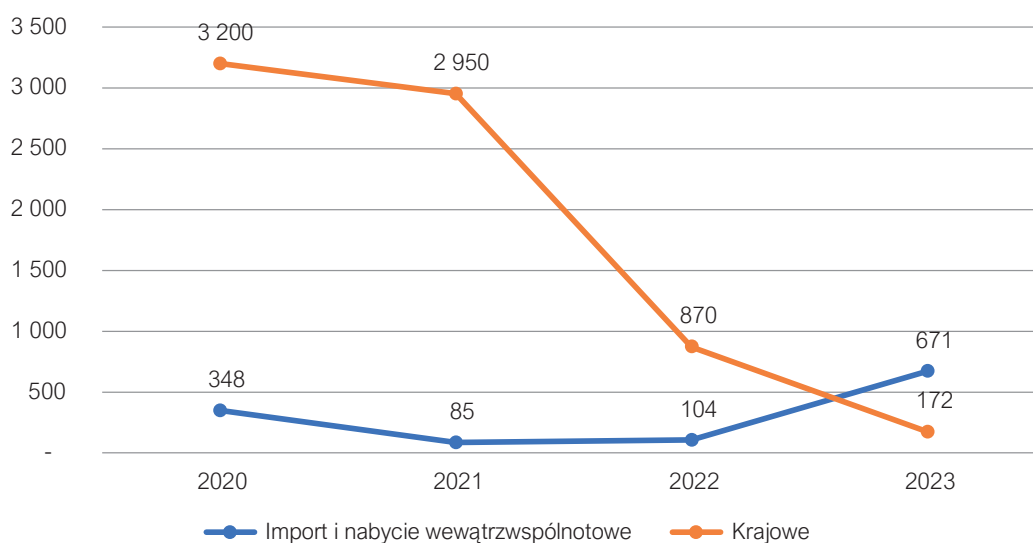


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Na uwagę zasługuje analiza pobranych banderol na wyroby winiarskie sprzedawane w puszkach. Jak widać z wykresu 20, odnotowano zdecydowany spadek produkcji krajowej z 3,2 mln sztuk w 2020 r. do 172 tys. w 2023 r., przy wzroście importu ze 104 tys. w 2022 do 671 tys. w 2023. To oczywiście niewielki rynek,

ale w zestawieniu z przedstawionym wcześniej wzrostem wyrobów spirytusowych sprzedawanych w puszkach pokazuje, jak bardzo rynek napojów alkoholowych jest rynkiem naczyń połączonych.

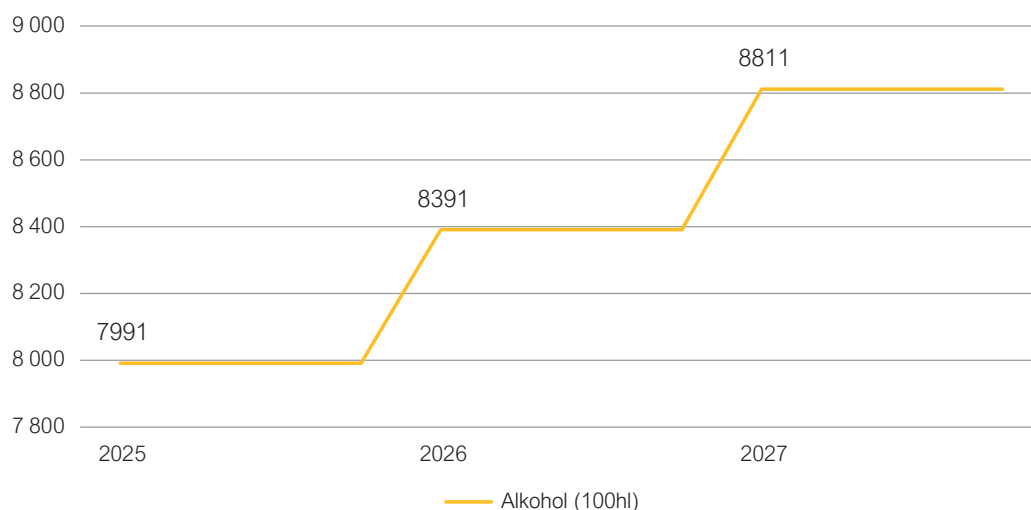
Wykres 20. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów winiarskich (w tys. sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

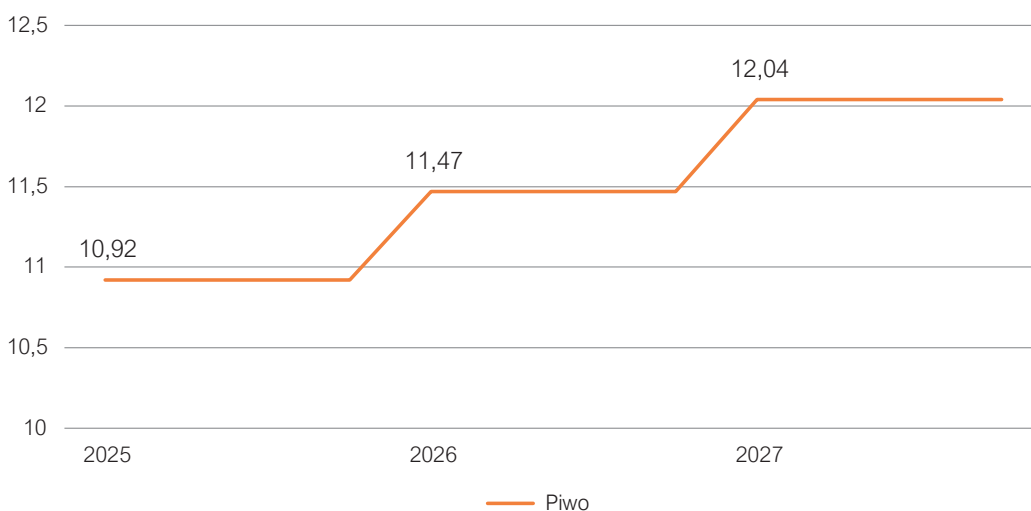
Mapa drogowa przewiduje dalsze wzrosty stawek o 5% w kolejnych latach aż do 2027 r. Obecnie pomimo widocznego już oddziaływania wprowadzonych podwyżek nie ma dyskusji na temat zmian wysokości stawek na przyszłość. Również spadająca inflacja mogłaby sugerować możliwość korekty w tym zakresie. Najwyraźniej możliwość realizacji celów pozabudżetowych decyduje o pozostawieniu wprowadzonych podwyżek stawek na wcześniej zaproponowanym poziomie.

Wykres 21. Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe w latach 2025–2027 (w zł za 1 hl 100% vol.)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 22. Stawka akcyzy na piwo w latach 2025–2027 (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato)



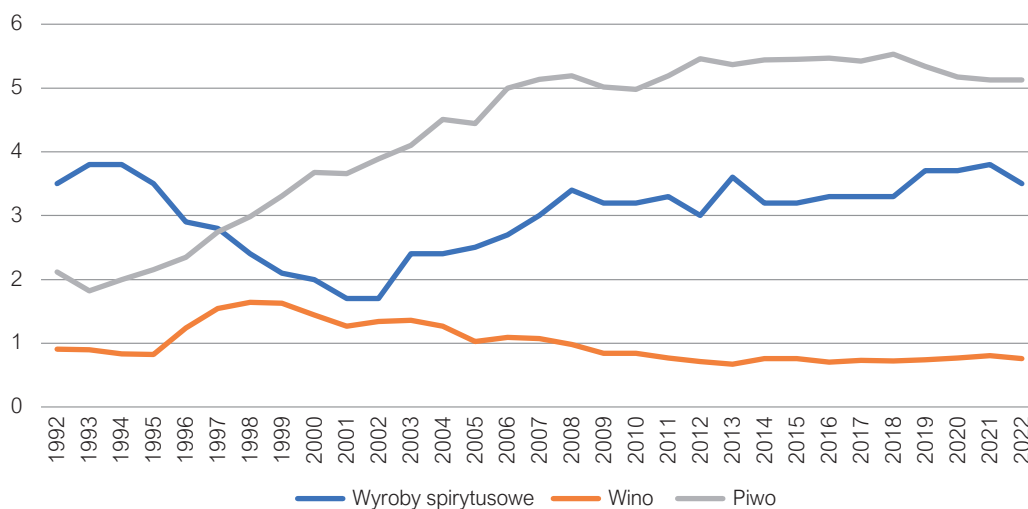
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Pozostawienie mapy drogowej stawek akcyzy na wyroby alkoholowe w obecnym kształcie ma oczywiście dobre i złe strony. Przewidywalność na rynku i zaufanie do państwa to bardzo istotna sprawa. Ale słabe wyniki sprzedaży to zawsze kłopot dla producentów i dystrybutorów.

6.2. Wódka, piwo i wino jako wyroby substytucyjne

Rynek napojów alkoholowych wygląda jak naczynia połączone i to się raczej nie zmieni do momentu pozostawienia zmian obciążenia różnych grup alkoholi podatkiem akcyzowym w takiej samej proporcji. W ostatnich latach można było zauważyć, że kiedy rósł rynek mocnych napojów alkoholowych, to malał rynek tych słabszych. Podobnie było w przypadku tych słabszych – jeżeli rosła sprzedaż wina, to malała sprzedaż piwa – chociaż tutaj korelacja była mniejsza z uwagi na różną skalę spożywania tych wyrobów. W 2023 r. poziom konsumpcji na rynku wszystkich napojów alkoholowych zdecydowanie się obniżył. Obniżył się, co prawda, w różnym stopniu – w większym stopniu na rynku wyrobów spirytusowych i piwa, a w mniejszym w przypadku wina. Mamy zdecydowany spadek sprzedaży wszystkich kategorii napojów alkoholowych, co wiąże się również z zauważalnym w 2022 r. zmniejszeniem konsumpcji alkoholu na osobę.

Wykres 23. Konsumpcja alkoholu w Polsce (w litrach 100-procentowego alkoholu na osobę)



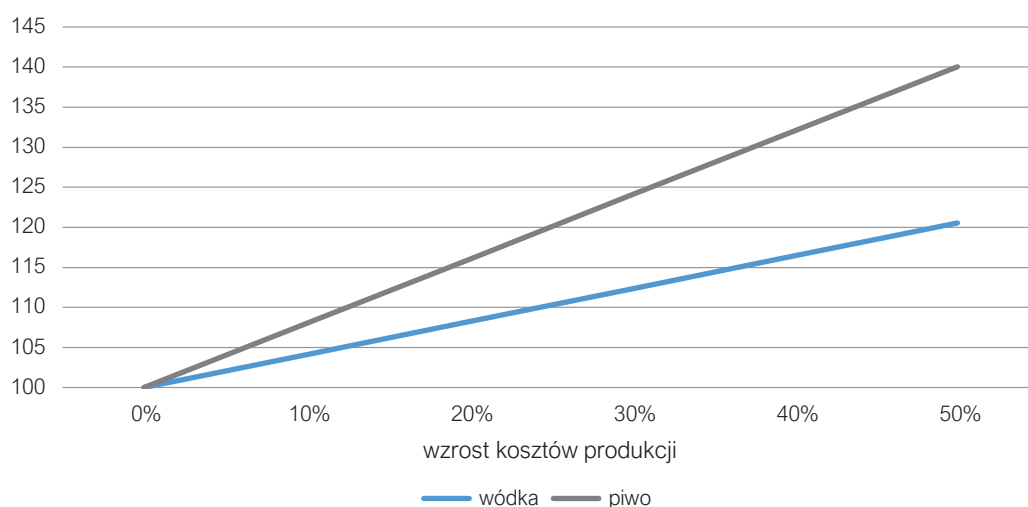
Źródło: Państwowa Agencja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych

Konsumpcja piwa w 2022 r. była najniższa od ponad 10 lat (92,9 litra na 1 statystycznego mieszkańca Polski). Konsumpcja wyrobów spirytusowych spadła natomiast do poziomu notowanego w latach 2018 i 2019. Wobec zdecydowanego spadku sprzedaży w 2023 r. wszystkich alkoholi możemy przewidywać, że spadek konsumpcji na osobę w 2023 r. się pogłębi.

Pandemia zmieniła zwyczaje zakupowe konsumentów, doszło do przesunięcia konsumpcji z piwa na wino i mocne alkohole. W 2023 r. wszystkie napoje alkoholowe odnotowują spadki, ale relacja między nimi jest inna, ponieważ to wyroby spirytusowe ponoszą większy ciężar związany ze wzrostem kosztów życia i koniecznością rezygnacji z części używek.

W 2023 r. ten rynek w dalszym ciągu zmagają się z bezprecedensowym wzrostem kosztów produkcji. Jednak w przypadku wyrobów, których cena zależy prawie w 80% od podatków, wpływ zwiększonych kosztów produkcji będzie mniejszy (ponieważ oddziałuje tak naprawdę tylko na 20% ich ceny) niż w przypadku wyrobów, których blisko 80% ceny zależy właśnie od kosztów produkcji, a tylko niewielka ich część od podatków.

Wykres 24. Indeks zmian ceny wódki i piwa przy różnej stopie wzrostu kosztów produkcji

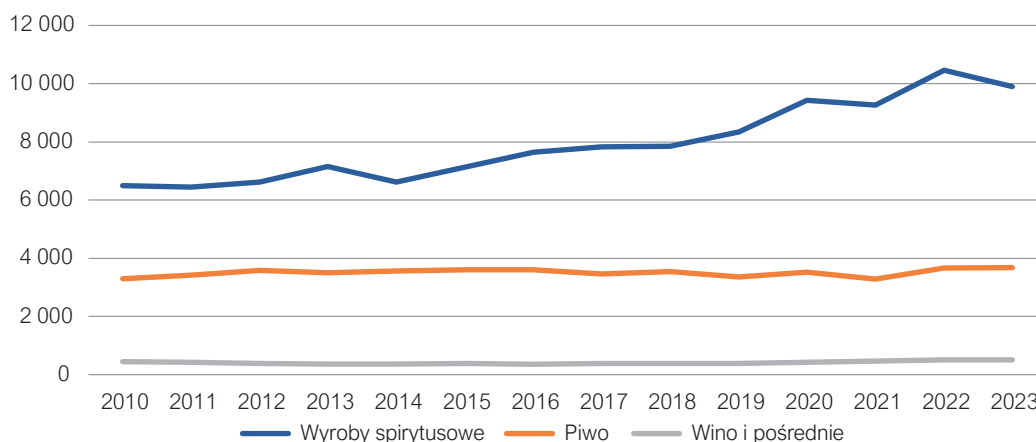


Źródło: Opracowanie własne

Jeśli stawki podatku się nie zmieniają albo rosną wolniej niż inflacja, to akcyza kwotowa jest swoistym stabilizatorem ceny. Przyjmując cenę wódki na poziomie 33,3 zł i cenę piwa na poziomie 4,01 zł, udział akcyzy w cenie netto wódki wynosi ok. 43%, a piwa – ok. 15%. Przy niezmienionym poziomie akcyzy wzrost kosztów produkcji inaczej przekłada się na cenę detaliczną wódki i piwa. Na wykresie 24 widać, że wzrost kosztów produkcji np. o 50% podnosi cenę wódki o 28%, a piwa o 42%. Jeśli do obliczeń przyjąć najtańsze występujące na rynku napoje alkoholowe⁵, to udział akcyzy w cenie wódki może wynosić nawet 66%, a w cenie piwa 30%. W takiej sytuacji 50-procentowy wzrost kosztów produkcji spowoduje 17-procentowy wzrost ceny wódki i 35-procentowy wzrost ceny piwa.

5 Ceny z 23.03.2024 z Lidla: wódka Polna (38%) – 21,99 zł; piwo Harnaś – 1,99 zł

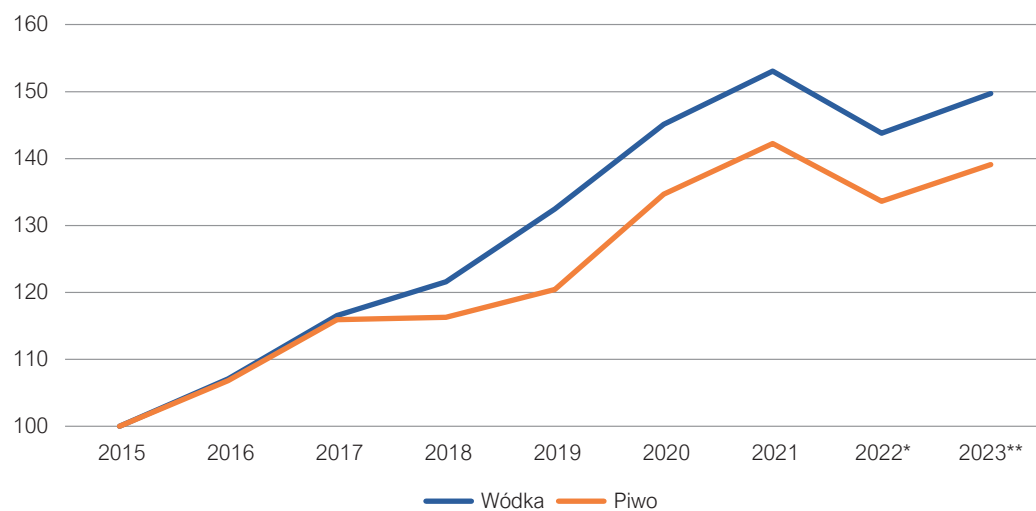
Wykres 25. Dochody z podatku akcyzowego z poszczególnych wyrobów akcyzowych (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Na wykresie 25 widać, jak zmiana struktury spożycia i sprzedaży wpływa na zmianę w dochodach z podatku akcyzowego. Wobec 5-procentowej podwyżki mamy: w przypadku wyrobów spirytusowych obniżkę dochodów, z kolei w odniesieniu do piwa wzrost na poziomie 0,4% (co daje i tak realny spadek), a w przypadku wyrobów winiarskich też faktyczny spadek.

Wykres 26. Indeks dostępności ekonomicznej alkoholu w odniesieniu do płacy minimalnej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS

Jak widać na wykresie 26, – po spadku ekonomicznej dostępności alkoholu w 2022 r. rośnie ona w 2023 r. chociaż zdecydowanie wzrosły ceny wszystkich napojów alkoholowych. Powodem jest gwałtowne podniesienie płacy minimalnej.

Mimo to odnotowaliśmy w 2023 r. zdecydowany spadek sprzedaży we wszystkich grupach napojów alkoholowych. Pokazuje to, że nie zawsze wskaźniki ekonomiczne pokrywają się z reakcją rynku. W tym przypadku należy to tłumaczyć określoną siłą nabywczą społeczeństwa – z powodu znaczącego wzrostu kosztów życia najczęściej rezygnuje się z używek.

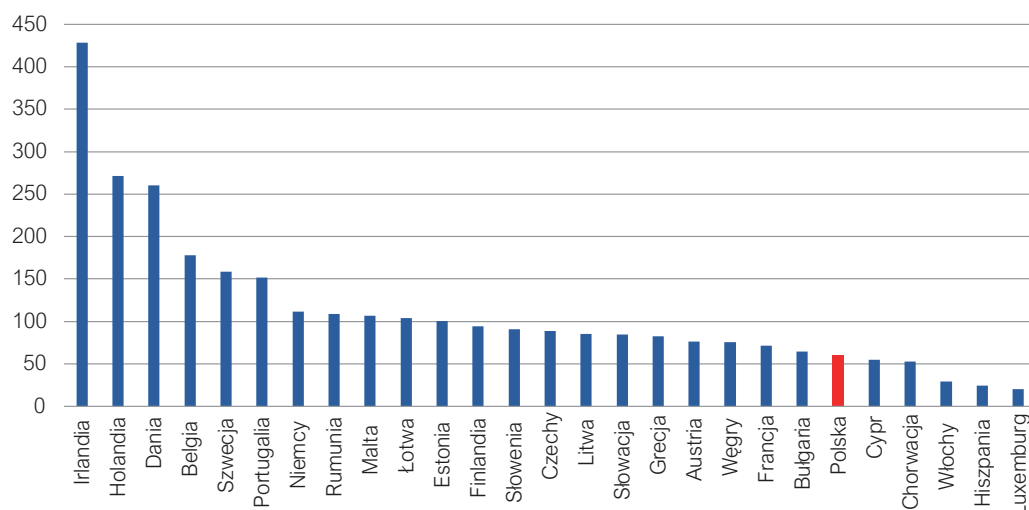
7. RYNEK WYROBÓW TYTONIOWYCH I ICH ALTERNATYW

7.1. Polityka akcyzowa UE w odniesieniu do wyrobów tytoniowych

W polityce UE w zakresie wyrobów tytoniowych mamy od wielu lat silną presję na ograniczanie tego rynku ze względów prozdrowotnych. Kraje członkowskie podchodzą do tej polityki w zróżnicowany sposób. Jedne ograniczają spożycie, podnosząc opodatkowanie, inne promują alternatywne wyroby i za ich pośrednictwem zachęcają do ograniczenia palenia papierosów. Przepisy europejskie dają dużo możliwości w swobodnym kształtowaniu przez poszczególne państwa swojej polityki w tym zakresie. Zgodnie z *Dyrektywą Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych* papierosy opodatkowane są zarówno kwotową, jak i procentową (liczoną od ceny detalicznej) stawką akcyzy.

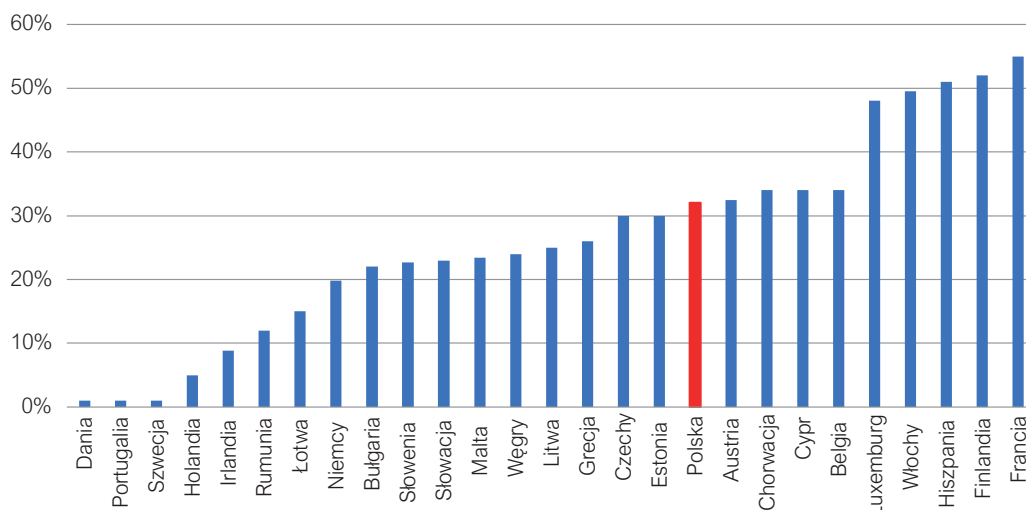
Polska ma jedną z najniższych w Europie stawek kwotowych na papierosy oraz jedne z najniższych cen detalicznych. Rok 2023 przyniósł niewielkie korekty w tym zakresie na rynku europejskim, np. Portugalia obniżyła część procentową stawki akcyzy, ale podniosła kwotową. W Polsce podwyższono stawkę kwotową o 10%, pozostawiając część procentową na niezmiennym poziomie.

Wykres 27. Kwotowa stawka akcyzy na papierosy w 2024 r. (w € na 1000 papierosów)



Źródło: TAXUD

Wykres 28. Stawka ad valorem na papierosy w 2024 r.



Źródło: TAXUD

Warto przypomnieć, że taka struktura podatku akcyzowego w naszym kraju miała wpływ na wojny cenowe producentów papierosów, co spowodowało, że w 2022 r. średnia cena ważona używana do obliczania minimalnego podatku akcyzowego była niższa niż w roku poprzednim. Dlatego też w mapie akcyzowej wprowadzono mechanizm zwiększonej stawki minimalnej do 105% średniej ważonej z poprzedniego roku. W pierwszym roku funkcjonowania ten mechanizm – ze względu na wysoką inflację oraz wyżej nadmieniony problem ze strukturą akcyzy – nie zadziałał tak, jak na to liczone. Ale w 2023 r. możemy zaobserwować pierwsze efekty pozytywnego oddziaływania minimum podatkowego określonego na poziomie 105%. Jednym z takich efektów jest ograniczenie ilości najtańszych papierosów na rynku, od których jest odprowadzana minimalna stawka akcyzy. W 2023 r. udział papierosów w cenach poniżej średnich cen z zeszłego roku spadł do ok. 20%, a rok wcześniej wynosił aż 50%. To pozytywne zjawisko, nie mniej należy dążyć do tego, aby wyeliminować całkowicie papierosy, od których płaci się minimalny podatek akcyzowy. Legislacyjne drogi do osiągnięcia tego celu są dwie:

- zmiana struktury stawki poprzez obniżenie procentowej części stawki do poziomu 20% i odpowiednie podniesienie części kwotowej,
- podniesienie minimum podatkowego do poziomu zapewniającego brak opłacalności sprzedaży papierosów poniżej średniej ceny z poprzedniego roku.

Można mieć nadzieję na rozwiązanie tej kwestii w sposób rynkowy, ale to wymagałoby zdecydowanego spadku inflacji tak, żeby minimum na poziomie 105% faktycznie nie było nią obciążone i mogło w pełni zadziałać.

7.2. Papierosy: stawki, sprzedaż i dochody budżetowe

Przypomnijmy, że dla celów podatku akcyzowego do wyrobów tytoniowych zalicza się (bez względu na kod CN): papierosy, tytoń do palenia, cygara i cygaretki.

Papierosy zostały zdefiniowane dla celów podatku akcyzowego jako tytoń zrolowany, nadający się do palenia w tej postaci, który nie jest cygarami ani cygaretkami, tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w tutkach z bibuły papierosowej, tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest owijany w bibułę papierosową. Tytoń zrolowany, określany jako papieros, ma również pewne ograniczenia co do długości.

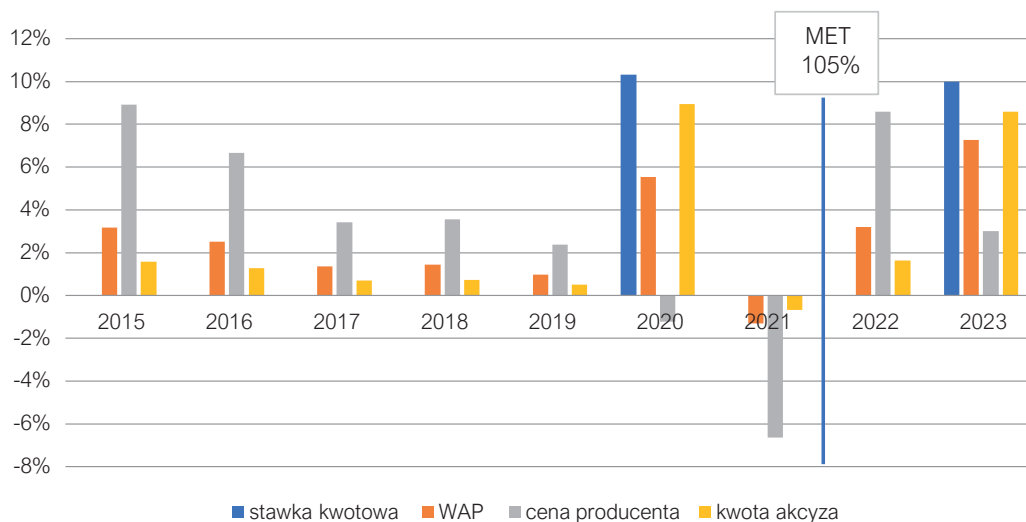
Z kolei cygara i cygaretki zdefiniowano dla celów podatku akcyzowego jako tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu lub tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu w naturalnym kolorze cygara z odtworzonego tytoniu, pokrywającym produkt w całości, łącznie z filtrem, tam gdzie zachodzi taka konieczność, ale nie ustnik, w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 grama i nie więcej niż 10 gramów, a obwód, równy przynajmniej jednej trzeciej długości, wynosi nie mniej niż 34 milimetry – jeżeli są oraz mogą być przeznaczone wyłącznie do palenia w stanie niezmienionym.

Innym wyrobem tytoniowym jest tytoń do palenia, określony jako tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego. Tytoniem do palenia są również odpady tytoniowe, będące pozostałościami liści tytoniu i produktami ubocznymi, uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych, oddane do sprzedaży detalicznej, niebędące papierosami, cygarami lub cygaretkami, a nadające się do palenia.

Stawki akcyzy na wyroby tytoniowe mają charakter mieszany, a ich podstawą jest zarówno jednostka miary, jak i procent ceny detalicznej, którą to producenci papierosów mają obowiązek nadrukować na każdej paczce. Stawki te w 2024 r. wynoszą odpowiednio:

- na papierosy – 276,00 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- na tytoń do palenia – 188,51 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- na cygara i cygaretki – 524,00 zł za każdy kilogram.

Wykres 29. Roczne procentowe zmiany: stawki kwotowej akcyzy, ceny producenta, średniej ważonej ceny papierosów (WAP) i łącznej kwoty akcyzy na paczkę, w latach 2015–2023



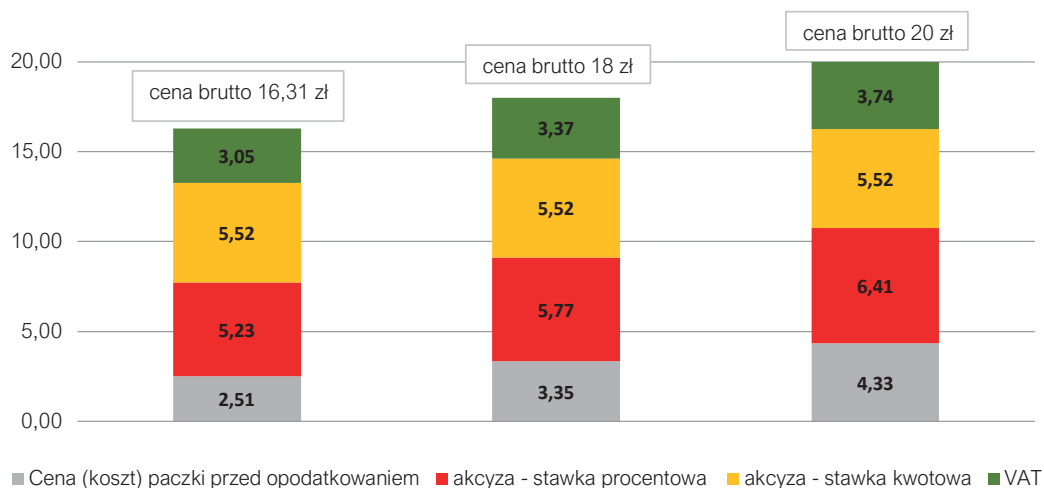
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Wykres 29 przedstawia (podobnie jak w roku poprzednim), że po kilku latach silnych podwyżek nie zmieniano stawek akcyzy na papierosy przez 5 kolejnych lat (2015–2019), a wzrost obciążenia akcyzą wynikał jedynie ze wzrostu cen i wzrostu minimum podatkowego liczonego od średniej ceny z poprzedniego roku. Jeśli średnia cena wzrosła, to minimum na następny rok także wzrastało. Widać też jak przy braku podwyżek akcyzy rosła cena producenta. Rok 2020 przyniósł wzrost stawki kwotowej o 10%, ale to wbrew przewidywaniom nie doprowadziło do spodziewanego wzrostu średniej ważonej ceny papierosów, a w 2021 r. zaobserwowano wręcz jej spadek (o ponad 20 gr na paczce). Było to spowodowane głównie przez obniżenie ceny producenta „nagromadzonej” przez ostatnie lata bez podwyżek. Mapa drogowa nie przewidywała w 2022 r. wzrostu opodatkowania podatkiem akcyzowym tytoniu i papierosów. W 2022 r. obserwowaliśmy niewielki wzrost średniej ceny papierosów pomimo braku podwyżki stawki kwotowej. Wzrost ten wynikał ze zmiany sposobu liczenia minimum podatkowego. Przypomnijmy, że mechanizm ten do 2022 r. opierał się na 100-procentowej kwocie podatku wyliczonej na podstawie średniej ceny z poprzedniego roku, a po zmianie określono go na poziomie 105%. To spowodowało nieznaczny wzrost cen papierosów, gdyż z powodu dużej inflacji jego skutki zostały zniwelowane. Wzrost tych cen wynikał głównie z podwyżek wprowadzonych przez producentów.

Rok 2023 przyniósł spodziewany efekt wprowadzenia wszystkich mechanizmów mapy drogowej stawek akcyzy na wyroby tytoniowe. Minimum na poziomie 105% i podwyżka stawki kwotowej doprowadziły do tego, że obciążenie papierosów akcyzą faktycznie zdecydowanie wzrosło, co musiało się przełożyć na wzrost cen. Jak widać na wykresie 29, wzrosły zarówno obciążenia wynikające ze wzrostu stawki kwotowej, jak i ceny producenta, a wzrost cen przełożył się na wzrost ob-

ciężenia wynikający z części procentowej, a co za tym idzie na wzrost obciążenia paczki papierosów akcyzą.

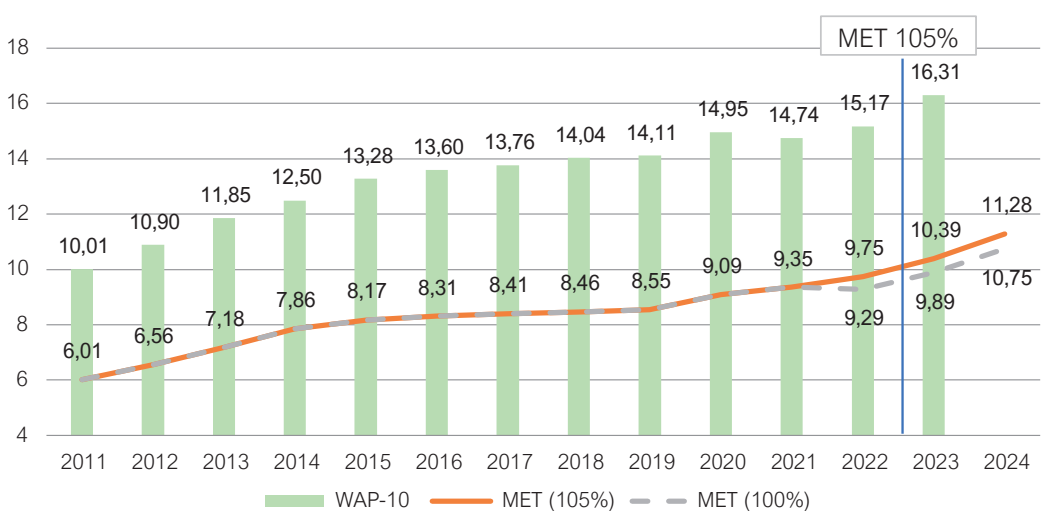
Wykres 30. Składowe ceny paczki papierosów w 2024 r. (w zł)



Źródło: Opracowanie własne

Wykres 30 pokazuje, jak kształtuje się udział poszczególnych obciążeń w zależności od ceny paczki papierosów. Elementem niezmiennym jest obciążenie stawką kwotową. Zarówno część stawki procentowej akcyzy, jak i VAT wzrastają wraz ze wzrostem ceny.

Wykres 31. Średnia ważona cen za 10 miesięcy (WAP-10) i minimum akcyzowe (MET)



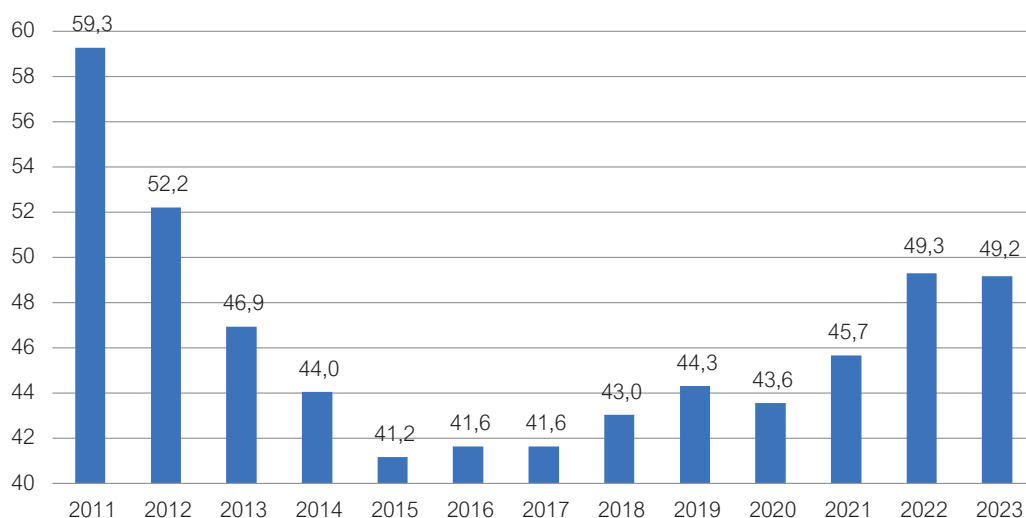
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Z uwagi na wysoką część procentową stawki podatku akcyzowego na papierosy występuje zjawisko wojen cenowych pomiędzy największymi producentami wyrobów tytoniowych, których celem jest zdobycie jak największego rynku.

Obserwuje się również zjawisko zmniejszania wagi tytoniu w papierosach. Kiedyś przyjmowano, że jeden papieros to ok. 1 grama tytoniu, dzisiaj jest to ok. 0,5 grama, a w przypadku papierosów tzw. slim nawet niecałe 0,4 grama. Żeby przeciwdziałać temu procederowi, wprowadzono mechanizm tzw. minimalnej stawki podatku akcyzowego na papierosy. Minimalna stawka akcyzy na papierosy do końca 2021 r. wynosiła 100% całkowitej kwoty akcyzy (obecnie od 2022 r. 105%), naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów z 10 miesięcy poprzedniego roku (WAP-10). Ministerstwo Finansów zauważyło, że w 2021 r. WAP-10, służący do ustalania podatku minimalnego, zmalał w stosunku do roku 2020 o 21 groszy, więc zdecydowało się podnieść minimalną stawkę z 100% do 105%. Tym samym wyeliminowano zagrożenie strat budżetowych z tego tytułu. Gdyby nie podwyższono minimum podatkowego, to w 2022 r. budżet traciłby ok. 46 gr na paczce i 23% VAT (wykres 31). Przy stawce podatku minimalnego na poziomie 100% WAP-10, minimalny podatek w 2022 r. był na poziomie 9,29 zł na paczkę, natomiast przy stawce 105% wynosił w 2022 r. 9,75 zł za paczkę, dzięki czemu szacunkowo wpływy podatkowe (akcyza i VAT) wzrosły o prawie 1 mld zł. W roku 2023 minimum podatkowe było na poziomie 10,39 zł na paczkę, a w 2024 – 11,28 zł na paczkę.

Nadal jednak część papierosów na rynku to papierosy najtańsze (ok. 20% w 2023 r.), czyli takie, od których uiszczana jest akcyza minimalna. Dzięki wprowadzeniu minimum na poziomie 105% uniknięto udziału na poziomie blisko 70% rynku, o jakim mówiono w branży, a rzeczywiście w 2022 r. było to 50%, jak podało Ministerstwo Finansów. Oznacza to, że mechanizm wprowadzony mapą akcyzową, co do zasady działa, tylko wysoka inflacja ogranicza jego efektywność.

Wykres 32. Sprzedaż papierosów (w mld sztuk)



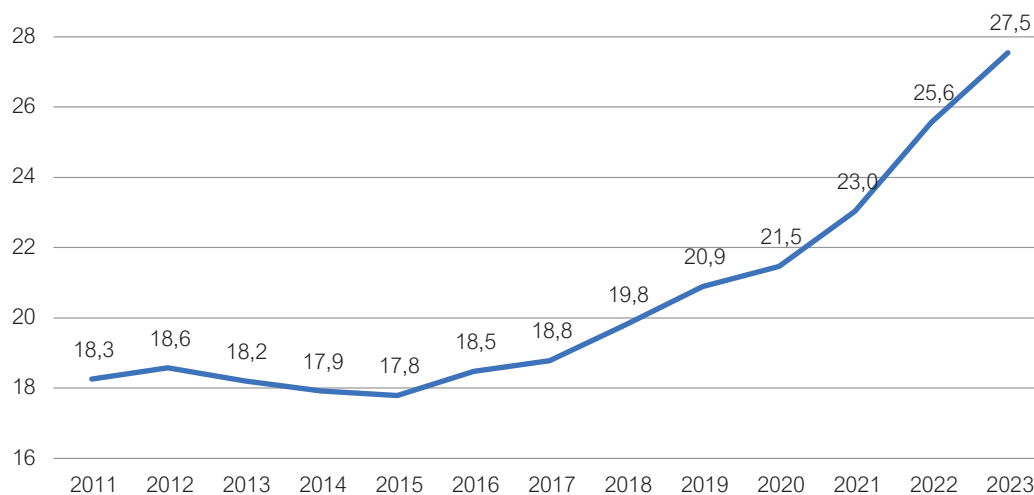
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Po istotnym spadku legalnej sprzedaży papierosów do 2015 r. – na co złożyło się wiele przyczyn zarówno po stronie administracji, jak i przemysłu – odnotowano wzrosty (wykres 32). Brak podwyżek (z wyjątkiem 2020 r.) spowodował spadek realnych cen papierosów i silny wzrost legalnej sprzedaży. W 2022 r. legalna sprzedaż była aż o 20% wyższa niż w 2015, a porównując rok 2021 do 2022 wzrost wyniósł 8%. Wobec wzrostu obciążenia podatkowego i cen odnotowano na rynku papierosów spadek 0,3%, porównując rok 2022 do 2023. Pokazuje to, że rynek jest nasycony i w 2024 r. należy spodziewać się dalszego spadku z powodu zaplanowanej kolejnej 10-procentowej podwyżki podatku.

Papierosy są w Polsce największą grupą wyrobów tytoniowych. Do obrotu w 2023 r. wprowadzono ok. 49,2 mld sztuk. Tej grupy dotyczą też najczęściej nadużycia związane z przemysłem, nielegalną produkcją, nielegalnym wprowadzaniem do obrotu. O konsumentów papierosów toczy się ostra walka pomiędzy koncernami chcącymi sprzedać jak największą ilość swoich produktów, nawet kosztem niższego zysku. Celem jest dominacja na rynku i przyzwyczajenie klienta do danej marki. Regulator rynku musiał w przypadku papierosów zastosować takie mechanizmy, które z jednej strony ograniczą popyt, a z drugiej strony zapewnią odpowiednie wpływy budżetowe. Mechanizmy zaproponowane w mapie drogowej stawek akcyzy są na tę chwilę odbierane jako optymalne, ponieważ zapewniają efekty, które były celem przy wprowadzaniu tych zmian. Gwarantują z jednej strony ograniczenie popytu (mamy spadek rynku), a z drugiej strony wzrost dochodów budżetowych.

Obserwacja rynku papierosów w 2023 r. jasno pokazuje, że zaplanowane i przewidywalne podwyżki przynoszą oczekiwany efekt.

Wykres 33. Dochody akcyzowe z papierosów (w mld zł)

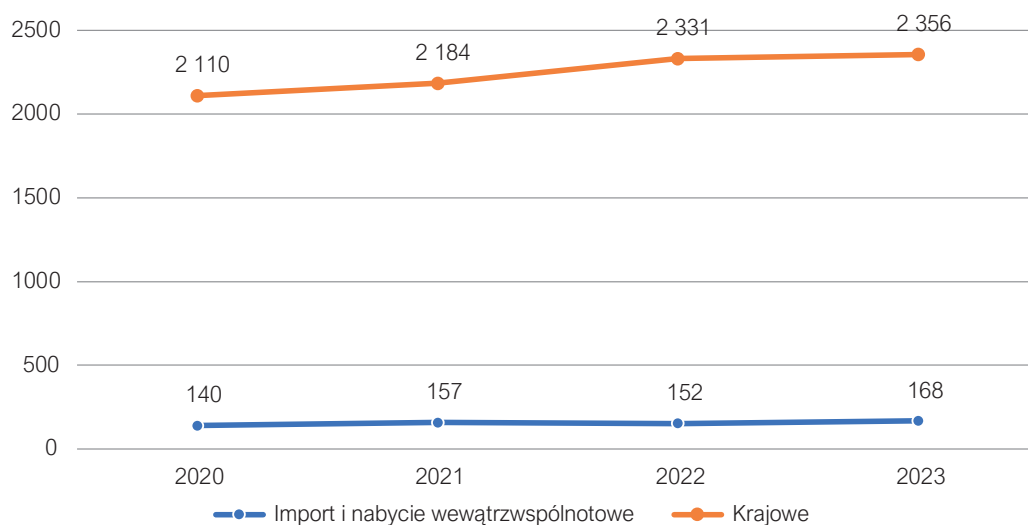


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Dochody z podatku akcyzowego w 2023 r. były wyższe niż w 2022 o ok. 7,7%, co wynikało z wyższej o 10% kwotowej stawki podatku. Należy jednak pamiętać, że ok. 20% rynku papierosów płaciło minimalny podatek wynikający z minimum podatkowego opartego na średniej ważonej cenie papierosów z 2022 r.

Wzrost dochodów to również zasługa ograniczania szarej strefy na rynku. Zamknięcie granic – z powodu najpierw pandemii, a potem wojny w Ukrainie – istotnie ograniczyło przemyt papierosów. Zmniejszająca się szara strefa to też efekt skoordynowanych działań służb skarbowych, policji oraz straży granicznej a także współpracy tych służb z przemysłem tytoniowym. Nie można również umniejszać roli racjonalnej oraz przewidywalnej polityki podatkowej Ministerstwa Finansów wyrażonej w omawianej mapie drogowej stawek akcyzy. Obecnie szacuje się, że udział szarej strefy w rynku papierosów wynosi ok. 4,8%⁶.

Wykres 34. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów tytoniowych – papierosów (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

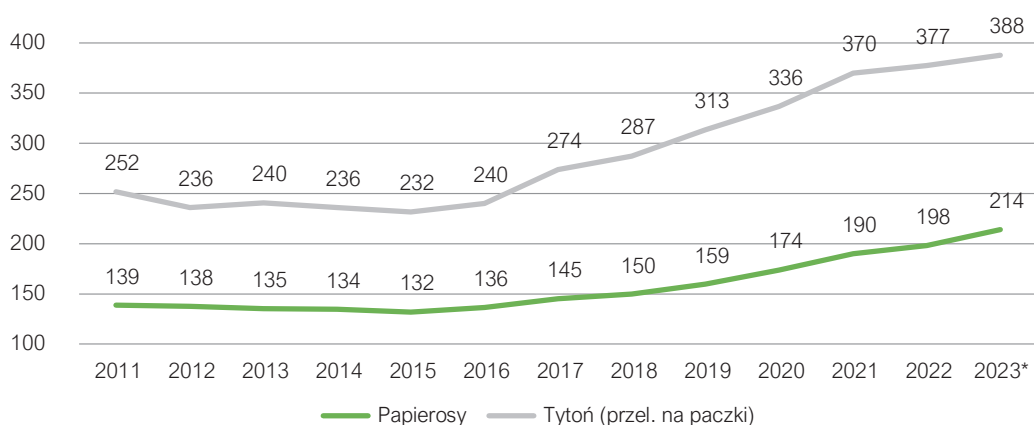
Analiza poboru banderol za ostatnie lata pokazuje 1-procentowy wzrost, przy spadku sprzedaży o 0,3%. Z uwagi na fakt, że banderole są pobierane z dużym wyprzedzeniem ze względu na konieczność zachowania ciągłości linii produkcyjnych (1–3-miesięcznym), można wnioskować, że produkcja na rok następny nie będzie rosła.

Wobec szalejącej w 2022 r. inflacji, która dochodziła do 18%, tempo wzrostu obciążeń podatkowych pomimo znacznych podwyżek było niższe niż inflacja czy

6 Raporty firmy Almares, za: J. Fundowicz, K. Łapiński, B. Wyżnikiewicz, Szara strefa 2023, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2024.

tempo wzrostu wynagrodzeń. W rezultacie choć wzrosła ekonomiczna dostępność papierosów (podobnie jak alkoholu), to mimo to rynek papierosów obniżył się, choć w mniejszym stopniu niż sprzedaż alkoholi, co przy zwiększonej ekonomicznej dostępności teoretycznie nie powinno mieć miejsca.

Wykres 35. Ekonomiczna dostępność papierosów (liczba paczek, którą można nabyć za wynagrodzenie minimalne)



Tytoń został przeliczony na paczki przy założeniu, że 1 kg tytoniu to ekwiwalent 1300 papierosów.
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS

W przypadku papierosów mapa drogowa dotycząca stawek wpłynęła na spadek wielkości rynku i zwiększenie się dochodów z podatku akcyzowego. Jej wprowadzenie w pełnej skali – to znaczy zarówno mechanizmu minimum podatkowego na poziomie 105%, jak i wzrost stawki kwotowej – zaczyna wpływać na strukturę rynku, powodując, że tylko 20% papierosów jest sprzedawanych poniżej średniej ważonej z poprzedniego roku, a nie 50% jak było wcześniej.

7.3. Substytuty

Rynek wyrobów tytoniowych i nikotynowych robi się coraz bardziej zróżnicowany zarówno pod względem wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, jak i tych, których ten podatek jeszcze nie dotyczy.

Do wyrobów tytoniowych oprócz papierosów i tytoniu do palenia zalicza się również susz tytoniowy, który tak naprawdę jest surowcem do produkcji wyrobów tytoniowych. Opodatkowano go ze względów prewencyjnych – w związku z tym, że często był surowcem dla nielegalnych fabryk papierosów, a także sprzedawano go konsumentom, którzy po rozdrobieniu przygotowywali z niego papierosy. Obowiązek podatkowy powstaje tylko w sytuacji stwierdzenia nieprawidłowości w obrocie tym wyrobem.

Za susz tytoniowy uznaje się, bez względu na wilgotność, tytoń, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym. Podstawę opodatkowania suszu tytoniowego stanowi ilość suszu wyrażona w kilogramach.

Z rynkiem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, takich jak papierosy czy tytoń do palenia, od 2006 r. konkurują papierosy elektroniczne. Papierosy elektroniczne to urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do wdychania pary za pomocą ustnika, a para ta powstaje z płynu do papierosów elektronicznych, który znajduje się w kartridżach lub zbiornikach. Urządzenia te nie są opodatkowane podatkiem akcyzowym. Opodatkowany jest jedynie płyn do papierosów elektronicznych. Płyn do papierosów elektronicznych to roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych – zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny – a bazą do tego roztworu jest glikol propylenowy lub gliceryna. Podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość, wyrażona w mililitrach. Stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 0,55 zł za każdy mililitr. W przypadku niezgodnej z przepisami produkcji płynu do papierosów stosuje się stawkę sankcyjną, która stanowi dwukrotność stawki podstawowej.

W 2017 r. na rynku pojawiły się tzw. wyroby nowatorskie, konkurujące z tradycyjnymi wyrobami tytoniowymi. Podobnie jak e-papierosy nie są przeznaczone do palenia, tylko za pośrednictwem urządzeń podgrzewających służą do inhalacji aerozolem. Brak spalania mieszaniny oraz odmienny sposób użytkowania tych wyrobów powodowały, że nie podlegały one podatkowi akcyzowemu. To uzasadniło wprowadzenie do ustawy odrębnej kategorii akcyzowej wraz z inną niż w przypadku tradycyjnych wyrobów do palenia wysokością stawki akcyzy. Wyroby nowatorskie są mieszaniną, w skład której wchodzi tytoń lub susz tytoniowy, a niektóre zawierają oprócz tytoniu lub suszu tytoniowego również odrębnie płyn do papierosów elektronicznych.

Podstawą opodatkowania wyrobów nowatorskich jest ich ilość wyrażona w kilogramach. Stawka kwotowa akcyzy na wyroby nowatorskie została podniesiona z 155,79 zł w roku 2021 do 311,58 zł w 2022 (czyli o 100%), a na rok 2024 wynosi 377,01 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, co daje łącznie obciążenie w wysokości ok. 565 zł za kg wyrobów nowatorskich.

Obecnie na rynku pojawiły się kolejne substytuty tradycyjnych wyrobów tytoniowych w postaci saszetek z nikotyną czy łudząco przypominające wyroby nowatorskie wkłady na bazie herbaty nasączonej nikotyną. W Polsce pomimo licznych apeli producentów te wyroby nie zostały jeszcze opodatkowane akcyzą, ale mamy już projekt przepisów, który przewiduje, że będą opodatkowane od 2025 r. W UE jedynie 8 krajów wprowadziło akcyzę na woreczki nikotynowe, ale z niską stawką kwotową liczoną od wagi wyrobu.

W związku z rozwojem technicznym dzisiaj trudno jest rozróżnić, co w praktyce jest wyrobem nowatorskim, a co e-papierosem, z uwagi na podobne zasady i efekty działania. Konstrukcja podgrzewaczy w obydwu urządzeniach jest zbliżona, a kartridże z płynem do e-papierosów do złudzenia przypominają wkłady do wyrobów nowatorskich. W praktyce dla konsumenta są to wyroby nierozróżnialne. Niestety w zakresie opodatkowania różnią się i to znacznie, ponieważ wyroby nowatorskie są obciążone znacznym podatkiem, a e-papierosy minimalnym i to powoduje ich konkurencyjność na rynku. Stawki na tak zbliżone wyroby o takich samych właściwościach powinny być do siebie zbliżone.

7.3.1. Tytoń do palenia

Tytoń do palenia odgrywa w Polsce ważną rolę w ograniczaniu konsumpcji wyrobów tytoniowych pochodzących z przemytu lub nielegalnej produkcji. Jest zawsze niżej opodatkowany od papierosów, dlatego stanowi tańszy zamiennik. Na rynku występują dwa rodzaje tytoniu do palenia – tytoń do tzw. skrętów oraz tytoń fajkowy.

Tytoń fajkowy nie ma większego znaczenia pod względem budżetowym ani nie wiąże się z nim znaczne nadużycia. Charakteryzuje się tym, że jest pocięty lub nieco poszarpany w poprzek włókien na drobne równomierne kawałki, tak aby dobrze układały się w cybuchu fajki, w celu ich ubicia.

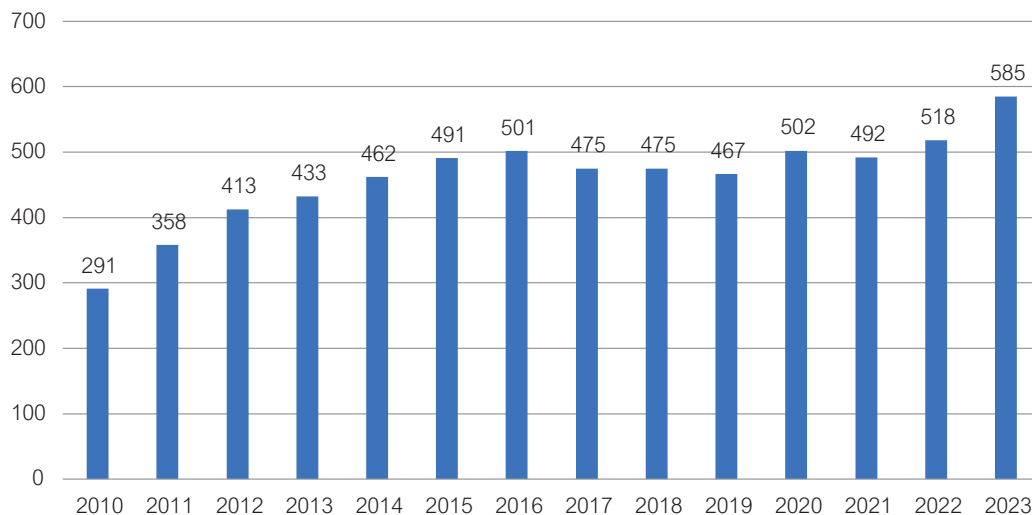
Tytoń do skrętów (wspomniana wcześniej tańsza alternatywa dla papierosów) jest używany do samodzielnego wytwarzania papierosów, zarówno manualnie, jak i z wykorzystaniem prostych urządzeń. Charakteryzuje się tym, że został pocięty na dłuższe kawałki w celu umożliwienia zwinięcia ich w kształt wałka najczęściej owiniętego bibułką i w ten sposób konsumowanego przez spalenie.

Zawsze jednak powinno się to odbywać jedynie dla własnych potrzeb, domowym sposobem. Tymczasem w przeszłości pojawiały się nieprawidłowości polegające na instalowaniu w publicznych miejscach automatów, które po włożeniu do nich tytoniu do palenia albo na przykład cygara imprezowego i bibulek produkowały w sposób masowy papierosy. Niejednokrotnie do produkcji papierosów w tego typu automatach służył również tytoń nielegalnego pochodzenia, od którego nie odprowadzono w ogóle podatku akcyzowego, co oczywiście powodowało nadużycia budżetowe. Proceder ten ustał po zmianach przepisów stanowiących, że tego typu produkcja może odbywać się wyłącznie w składzie podatkowym.

W ostatnim czasie rynek tytoniu do palenia stał się odniesieniem dla opodatkowania wyrobów nowatorskich. Z uwagi na fakt, iż wyroby nowatorskie są opodatkowane w zależności od ich wagi i od średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, nieliczni doradcy podatkowi sugerowali, że taka regulacja zachęci producentów wyrobów nowatorskich do zaniżania cen tytoniu do palenia, aby w rezultacie obniżyć podstawę opodatkowania akcyzy na wyroby nowatorskie. Przewidywania te okazały się jednak nieprawdziwe. Dodatkowo wprowadzono mechanizm zabezpieczający w postaci minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia, który wynosi 100% całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży tytoniu do palenia.

Na wykresie 36 została przedstawiona średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu na rynku, według obwieszczeń Ministerstwa Finansów.

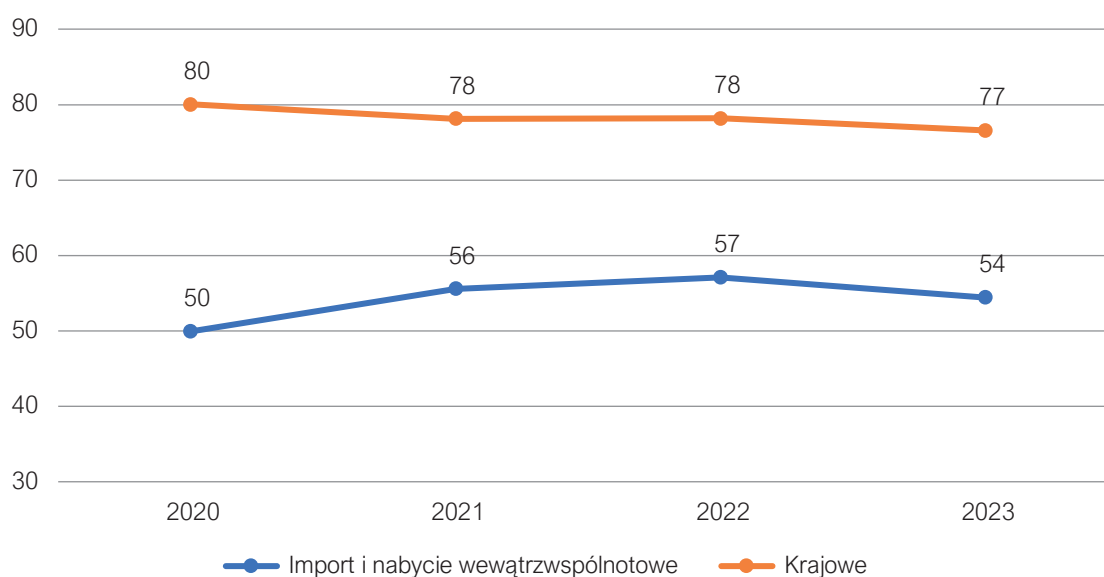
Wykres 36. Średnia ważona cena tytoniu do palenia (w zł za kg)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zestawienie to pokazuje, że ta cena podlega naturalnym wahaniom, ale wykazuje tendencję rosnącą. Jednocześnie po wprowadzeniu w 2020 r. faktycznego obciążenia na wyroby nowatorskie osiągnęła najwyższy poziom od 10 lat i po niewielkim spadku w 2021 r. ustanowiła nowe maksimum w 2023 r. Jest to efekt wprowadzenia od 2022 r. minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia w wysokości 100% całkowitej kwoty akcyzy naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży tytoniu do palenia w 10 miesiącach poprzedniego roku.

Wykres 37. Wydane banderole podatkowe na opakowania wyrobów tytoniowych (tytoniu) oraz suszu (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Ilość wydanych banderol podatkowych na tytoń do palenia nieznacznie spadła, ale jest to dość stabilny rynek mający swoich zwolenników i przeciwników.

7.3.2. Wyroby nowatorskie

Wyroby nowatorskie nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i wysokości stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania. Wyroby nowatorskie stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Polska zdecydowała się objąć wyroby nowatorskie krajowym podatkiem akcyzowym.

Rynek wyrobów nowatorskich funkcjonuje od niedawna i konkuruje z tradycyjnymi wyrobami tytoniowymi. Duża różnorodność form – zarówno samego wkładu do inhalacji (w postaci wałków tytoniu, kapsulek, luźnego tytoniu), jak i urządzeń do tego służących – powoduje, że najbardziej uniwersalnym sposobem ich opodatkowania jest podatek liczony od wagi wyrobu. Opodatkowanie wprowadziły 23 państwa członkowskie UE, z czego 18 zdecydowało się na opodatkowanie tych wyrobów jako odrębnej kategorii akcyzowej, a 5 jako kategorii tymczasowej i czeka na to, jakie rozstrzygnięcia w tym zakresie przyniesie nowa dyrektywa. Prawie wszystkie kraje opodatkowują te wyroby w zależności od wagi. Obecnie toczą się prace nad harmonizacją w Unii Europejskiej opodatkowania wyrobów nowatorskich i e-papierosów.

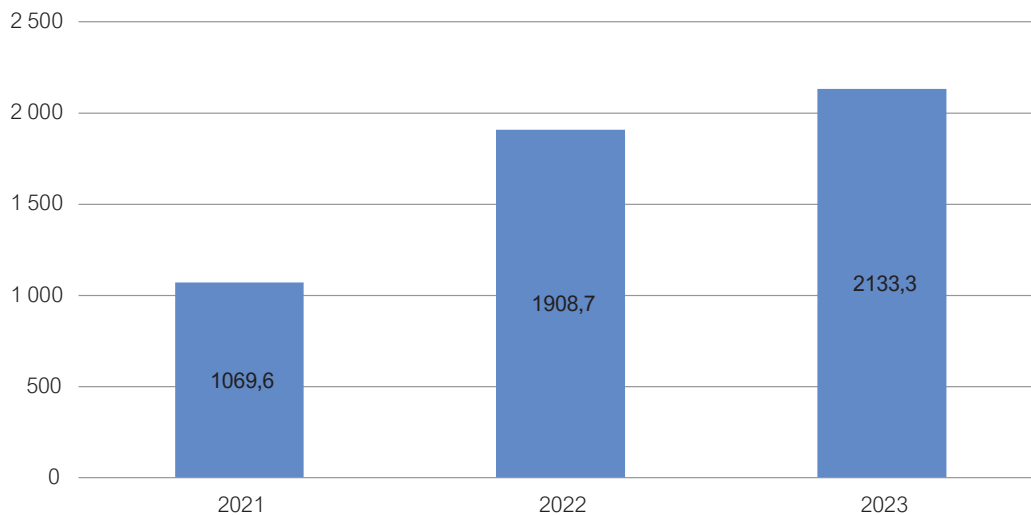
Wprowadzenie mapy drogowej dla stawek akcyzy, w tym dla stawek na wyroby nowatorskie, ograniczyło nieco dynamikę rozwoju tego rynku. Stało się to głównie za sprawą skokowego wzrostu tego podatku w roku 2021, kiedy to część kwotową stawki podwyższono o 100%. Dane sprzedaży za rok 2023 potwierdzają spadek dynamiki wzrostu tego rynku w porównaniu do roku 2022. Obecnie trwają prace nad zakazem (analogicznym jak wprowadzony w przypadku papierosów) sprzedaży wyrobów nowatorskich o aromacie charakterystycznym. Może to mieć negatywny wpływ na rozwój tego rynku z uwagi na możliwość powstania szarej strefy czy przejścia na e-papierosy, gdzie smaki nadal będą dozwolone. Zakaz ten ma wynikać z unijnego aktu delegowanego, czyli odpowiednika rozporządzenia wykonawczego do dyrektywy tytoniowej⁷. Na podstawie tego aktu państwa członkowskie powinny wprowadzić zakaz sprzedaży aromatyzowanych wkładów tytoniowych do podgrzewaczy od października 2023 r. W Polsce jest procedowany projekt ustawy wprowadzający takie rozwiązania. Należy jednak zauważyć, że przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej rozpatrywana jest skarga Irlandii, która kwestionuje legalność rozwiązań przyjętych w tym akcie delegowanym. Kilka innych krajów również przyłączyło się do Irlandii⁸. Z uwagi na możliwe skutki prawne w przypadku zakwestionowania tego aktu przez Trybunał Europejski wydaje się zasadnym powstrzymanie wprowadzania takiego zakazu do czasu rozstrzygnięcia sporu. W Polsce ok. 80% rynku wyrobów nowatorskich to warianty smakowe.

7 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12560-2022-ADD-1/en/pdf>

8 Raporty firmy Almares, za: J. Fundowicz, K. Łapiński, B. Wyżnikiewicz, Szara strefa 2023, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2024.

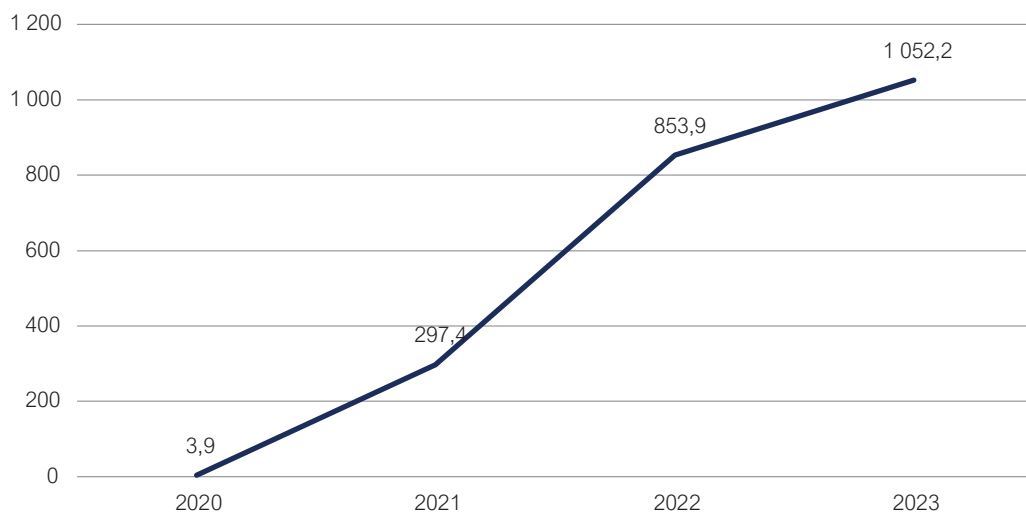
Spadek dynamiki rozwoju tego rynku wynika również z konkurencyjności e-papierosów, a szczególnie jednorazowych, których sprzedaż rozwija się bardzo dynamicznie. Wprowadzenie zakazu wariantów smakowych, przy rosnącym rynku smakowych e-papierosów, spowoduje zapewne ograniczenie rynku wyrobów nowatorskich i spadek dochodów w podatku akcyzowym z tego tytułu o prawie 1 mld zł, ponieważ rynek e-papierosów jako opodatkowany znacznie niższym podatkiem akcyzowym nie zrekompensuje tej straty.

Wykres 38. Sprzedaż wyrobów nowatorskich (w tonach)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

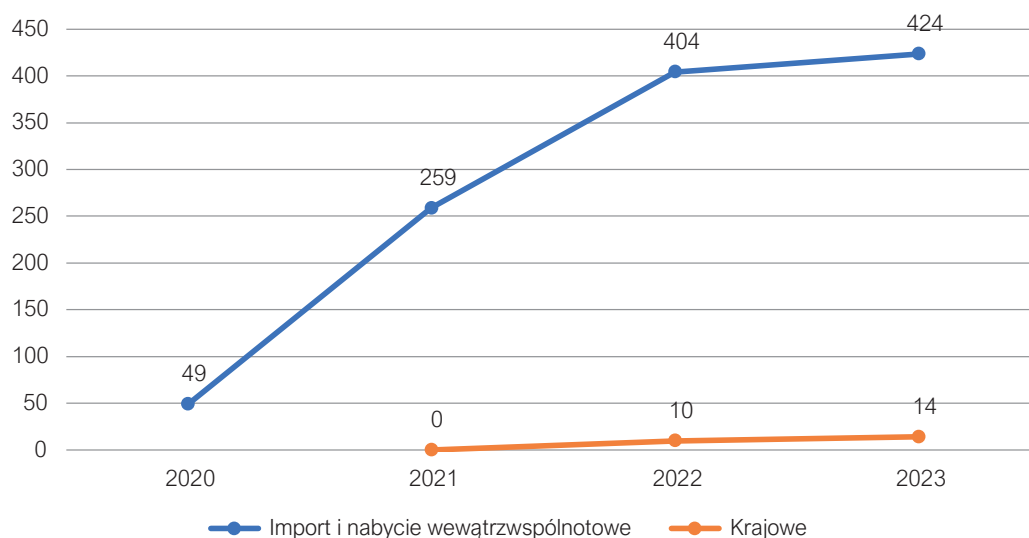
Wykres 39. Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Dochody z podatku akcyzowego wykazują większą dynamikę wzrostu niż sprzedaż z uwagi na podwyżkę stawki podatku akcyzowego wynikającą z mapy stawek akcyzy.

Wykres 40. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów nowatorskich (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Pobór banderol pokazuje, że wyroby nowatorskie pochodzą głównie z importu, ale widać również początki produkcji krajowej, chociaż jeszcze na niewielkim poziomie.

Na rynku mamy nowe produkty – np. na bazie herbaty nasączanej nikotyną – stosowane do wchłaniania nikotyny za pomocą tych samych urządzeń, które służą do używania wyrobów nowatorskich na bazie tytoniu. Wyroby te jednak wymykają się definicji wyrobów nowatorskich z uwagi na fakt, iż opiera się ona o tytoń jako jedyny nośnik nikotyny. Powoduje to znaczną przewagę konkurencyjną tych wyrobów nad tymi na bazie tytoniu obciążonymi znacznym podatkiem akcyzowym. Skutkiem jest również brak wpływów budżetowych od takich wyrobów.

Obecnie Ministerstwo Finansów rozpoczęło konsultacje projektu wprowadzającego opodatkowanie takich wyrobów, co wiąże się ze zmianą definicji wyrobów nowatorskich.

Zgodnie z tym projektem wyroby nowatorskie to:

- mieszanina, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,
- mieszanina, w której składzie znajdują się substancje inne niż określone w lit. a, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, z wyłączeniem wyrobów określonych w pkt 35 oraz wyrobów wykorzystywanych wyłącznie w celach medycznych,

- c) mieszanina, o której mowa w lit. a lub b, oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych,
- d) inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 i art. 99a ust. 1, które po podgrzaniu dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny.

Zważywszy na proces legislacyjny, można się spodziewać, że dopiero w 2025 r. doczekamy się ich opodatkowania, co oznacza kolejny rok ich obecności na rynku bez podatku akcyzowego i kolejny rok bez dochodów z tego tytułu.

W ramach wcześniejszej dyskusji na ten temat pojawiły się głosy, żeby zmienić podstawę opodatkowania wyrobów nowatorskich z obecnie stosowanego systemu opartego na wadze wyrobu i średniej ważonej cenie tytoniu do palenia na opodatkowanie od sztuki. Jest to propozycja związana z konkurencją na rynku producentów tych wyrobów.

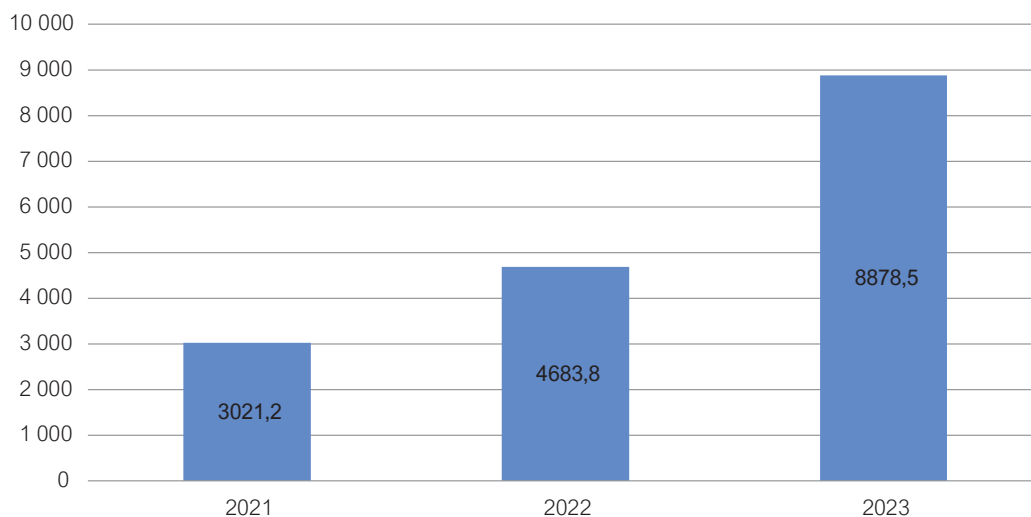
Z uwagi na różnice w technologii produkcji niektóre wyroby na rynku są nieco cięższe i ich producenci chcieliby zmiany systemu opodatkowania. Podmioty te argumentują tę propozycję tym, iż obecny system prowadzi do obniżania wagi wyrobu. Należy jednak pamiętać, że na rynku wyroby te mogą występować w postaci wałków tytoniu, kapsulek, luźnego tytoniu, co uniemożliwia ich opodatkowanie od sztuki. Trudno też zgodzić się z takim argumentem, ponieważ mniej tytoniu w używanym wyrobie to akurat pozytywne zjawisko w kontekście celów zdrowotnych. Gdyby to miało mieć przełożenie na obniżenie dochodów z tych wyrobów, można by zaproponować wprowadzenie minimalnego podatku za paczkę wyrobów nowatorskich ważących mniej niż np. 5 gramów. Wówczas podatek mógłby wynosić tyle co za paczkę z wyrobami ważącymi 5 gramów. Ale obecnie z uwagi na przedstawiony projekt zmiany ustawy akcyzowej jest to chyba jedynie dyskusja teoretyczna.

7.3.3. E-papierosy

E-papierosy funkcjonują na rynku polskim od 2006 r. i ten rynek ma tendencję wzrostową. Nie zostały objęte mapą stawek akcyzy, więc w 2023 r. nie było podwyżki podatku akcyzowego na te wyroby.

Należy przypomnieć, że e-papierosy mogą być wyposażone w system otwarty bądź zamknięty. Co do zasady system otwarty pozwala na uzupełnianie płynu w zbiorniku urządzenia, a system zamknięty to tak zwane papierosy jednorazowe, które są gotowe do użytku od razu po zakupie lub urządzenia z wymiennymi kartridżami.

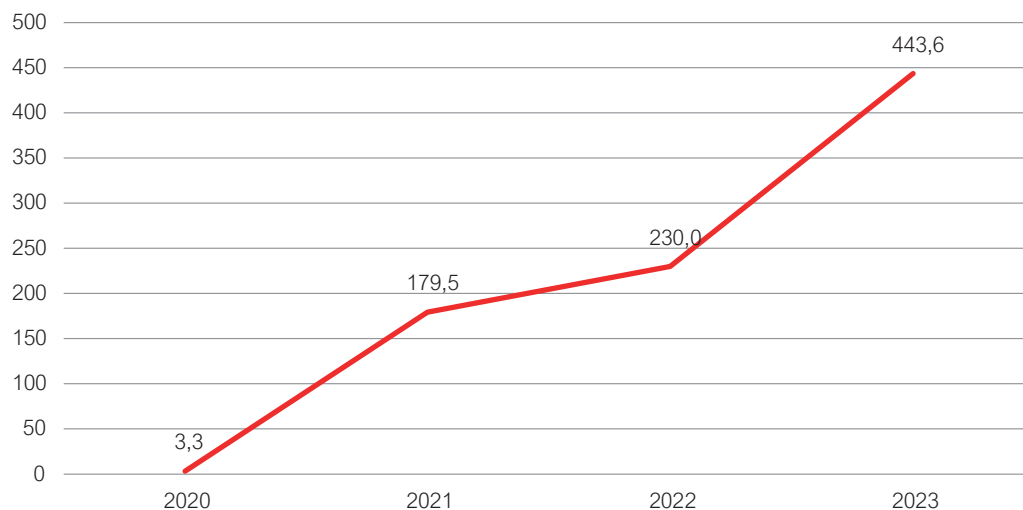
Wykres 41. Sprzedaż płynów do e-papierosów (w hl)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Analizując dane o sprzedaży e-papierosów, nie można nie zauważyć blisko 100-procentowego wzrostu legalnej sprzedaży tych wyrobów w roku 2023 w porównaniu z 2022. (wykres 41).

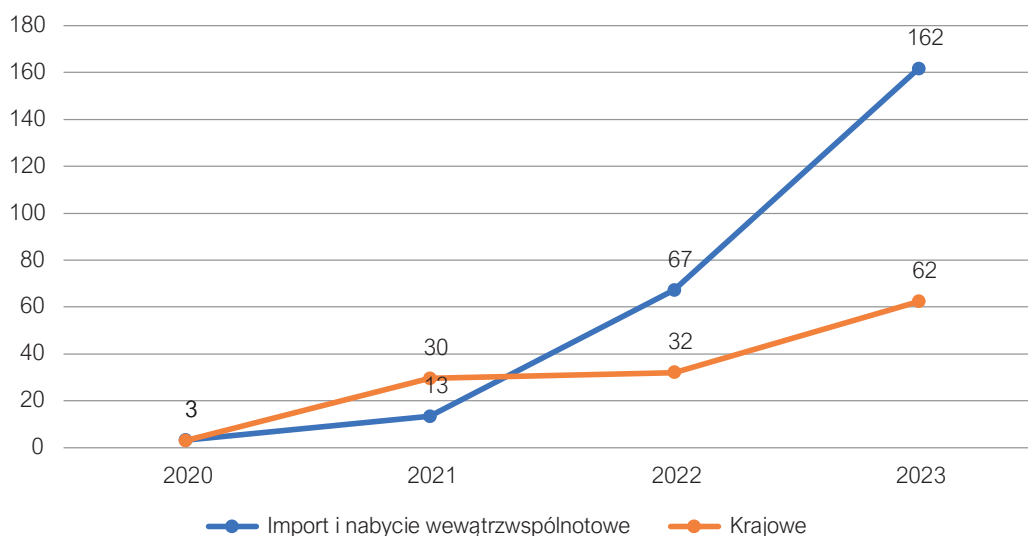
Wykres 42. Dochody z podatku akcyzowego od płynów do e-papierosów (w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Potwierdzają to również dane o dochodach od e-papierosów, które bez podwyżki podatku akcyzowego wzrosły niemal dwukrotnie (wykres 42).

Wykres 43. Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanego, nabywanego wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanego na terytorium kraju płynu do papierosów elektronicznych (w mln sztuk)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Z kolei dane dotyczące poboru banderol na e-papierosy (wykres 43) wskazują, że za ten zdecydowany wzrost sprzedaży i dochodów odpowiada przede wszystkim import tych wyrobów, ale i legalna krajowa produkcja w 2023 r. wzrosła o prawie 100% w porównaniu do 2022.

Należy przeanalizować, co jest przyczyną takiego fenomenu. I tu po pierwsze trzeba wspomnieć o znacznym udziale szarej strefy w latach ubiegłych, która po zmianach legislacyjnych na pewno w części została ograniczona. Po drugie istnieje moda na jednorazowe e-papierosy, które zalewają rynek. Po trzecie ważną rolę odgrywa niskie opodatkowanie w stosunku do innych tradycyjnych wyrobów tytoniowych i innych substytutów.

Jak czytamy w raporcie Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych pt. „Rynek jednorazowych e-papierosów w Polsce” „Jednorazowe e-papierosy (ang. disposable vapes lub disposable e-cigarettes) to rodzaj papierosów elektronicznych z wbudowaną baterią, bez możliwości jej naładowania oraz z wbudowanym zbiornikiem z płynem (ang. e-liquid) z nikotyną lub bez nikotyny, bez możliwości jego uzupełnienia lub wymiany. Po wyczerpaniu baterii lub wyczerpaniu płynu produkt nie nadaje się do powtórnego użytku.

Standardowy e-papieros jednorazowy pozwala na około 700–800 zaciągnięć, co jest odpowiednikiem 2,5–3 paczek papierosów. Uśredniona cena jednorazowego e-papierosa w Polsce nie przekracza 30 zł⁹.

Obserwujemy masowy napływ do Polski tanich smakowych e-papierosów jednorazowych. Ich rzeczywista sprzedaż może być nawet kilkukrotnie wyższa niż podaje Ministerstwo Zdrowia. Według szacunków Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych (IPAG) w 2023 r. wyniosła blisko 100 mln sztuk. Wzrost sprzedaży jest wykładniczy i przekracza 200% rok do roku (w 2022 r. sprzedaż wyniosła 32,3 mln sztuk). Atrakcyjna cena (poniżej 30 zł), duży wybór smaków (ok. 770 wariantów) oraz szeroka, pozbawiona kontroli dostępność sprawiają, że po tzw. jednorazówki sięgają również dzieci. Z tego powodu coraz więcej europejskich państw już pracuje nad zakazem ich sprzedaży. IPAG, analizując zjawiska mające wpływ na budżet państwa, zwraca też uwagę na problem naruszeń i łamania prawa przez podmioty importujące smakowe e-papierosy jednorazowe, skutkujący rozwojem nielegalnego rynku.

Według danych Ministerstwa Zdrowia w 2022 r. sprzedaż w Polsce smakowych e-papierosów jednorazowych wyniosła 14,66 mln sztuk. Firma badawcza Centrum Monitorowania Rynku (CMR), badająca dużą część kanałów dystrybucji rynkowej tych wyrobów, raportuje sprzedaż o 11% wyższą, niż wynika z danych resortu, czyli 16,3 mln sztuk w 2022. W 2023 r. CMR raportował sprzedaż już na poziomie 54,2 mln sztuk.

IPAG podjął próbę estymacji rzeczywistej wielkości sprzedaży w Polsce smakowych e-papierosów jednorazowych, oszacowując pozostałe kanały ich dystrybucji. Rzeczywista sprzedaż w 2023 r. smakowych e-papierosów jednorazowych wyniosła według IPAG ok. 99,7 mln sztuk. W 2022 r. sięgała ok. 32,3 mln sztuk. Wzrost sprzedaży w latach 2022–2023 był zatem ponad trzykrotny. To najszybciej rosnąca kategoria na polskim rynku wyrobów nikotynowych.

Według wycień IPAG średnia miesięczna sprzedaż w Polsce w 2023 r. smakowych e-papierosów jednorazowych sięgała 8,3 mln sztuk. Ponad 90% rynku stanowiły warianty słodkie, owocowe lub tzw. napojowe. Łącznie w oficjalnej polskiej dystrybucji było ponad 770 wariantów smakowych.

IPAG dokonał przeglądu analiz i informacji dotyczących rynku smakowych e-papierosów jednorazowych, z którego wynika, że blisko 60% produktów było niezgodnych z przepisami polskiego prawa. Obrót w większości odbywał się w kanałach dystrybucji niemonitorowanych i zakazanych przez prawo (np. sprzedaż online), co sprzyja rozwojowi nielegalnego rynku.

Zjawiskiem, na które należy zwrócić szczególną uwagę, jest internetowa sprzedaż e-papierosów. Pomijając zakaz sprzedaży takich produktów na odległość, zawarty w *Ustawie z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych*, odbywa się ona z pominięciem obowiązków podatkowych wynikających z *Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcy-*

9 Raport Rynek jednorazowych e-papierosów w Polsce, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa, luty 2024, s. 5 (pdf), <https://www.ipag.org.pl/pl-PL/text/publikacje> [dostęp: 10.05.2024].

zowym, co prowadzi do istotnych strat dla budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego. Proceder ten wiąże się również ze stratami z tytułu VAT-u oraz podatku dochodowego.

Mapa drogowa stawek akcyzy nie zakłada wzrostu obciążenia e-papierosów w kolejnych latach, pozostawiając te wyroby na bardzo niskim poziomie obciążenia podatkiem akcyzowym. Zdecydowany wzrost ekonomicznej dostępności tych wyrobów oraz moda na ich spożywanie szczególnie wśród młodzieży, dla której są wprost adresowane poprzez używane kolory i smaki, spowodowały gwałtowny wzrost tego rynku.

7.3.4. Saszetki z nikotyną

W raporcie z zeszłego roku mogliśmy przeczytać, że w przypadku nietradycyjnych wyrobów, konkurencyjnych dla papierosów czy tytoniu do palenia, należy już teraz zwrócić uwagę na nowo tworzący się rynek saszetek z nikotyną, który jest poza systemem opodatkowania akcyzą. Są one konkurencyjne dla innych wyrobów tytoniowych, ponieważ ich cena obecnie nie zawiera podatku akcyzowego, a zastępują pewną część rynku wyrobów tradycyjnych, powodując brak wpływów z tego tytułu. Pozostawienie tej grupy wyrobów bez obciążenia podatkiem akcyzowym będzie powodować systematyczny rozwój tego rynku i ciągłe ograniczanie wpływów z akcyzy od papierosów, gdyż będą zastępowane przez ten nieopodatkowany wyrób. Ze względu na rozwój tego rynku saszetki powinny być opodatkowane, aby chronić rynek przed nieuczciwą konkurencją. Nie należy jednak realizować celu fiskalnego, to znaczy trzeba je opodatkować stosunkowo niską stawką kwotową, poniżej opodatkowania wyrobów do palenia i inhalacji, aby pozwolić na swobodny rozwój legalnego rynku tych wyrobów.

Ministerstwo Finansów przedstawiło – podobnie jak w przypadku wyrobów nowatorskich – propozycję zdefiniowania i opodatkowania saszetek nikotynowych. Zgodnie z tym projektem ustawy saszetki nikotynowe to „wyroby niezawierające tytoniu, lecz zawierające nikotynę lub jej związki lub pochodne, zmieszane lub niez mieszane z włóknami roślinnymi lub innymi dodatkami, znajdujące się w porcjowanych saszetkach lub w równoważnej postaci, które mogą być używane doustnie do wchłaniania przez organizm ludzki nikotyny lub jej związków lub pochodnych”¹⁰.

Zdefiniowano i opodatkowano również inne wyroby nikotynowe, określając je jako wyroby zawierające nikotynę lub jej związki lub pochodne, które mogą być używane do wchłaniania nikotyny lub jej związków lub pochodnych przez organizm ludzki, inne niż wyroby tytoniowe, płyn do papierosów elektronicznych, wyroby nowatorskie i saszetki nikotynowe, z wyłączeniem wyrobów wykorzystywanych wyłącznie w celach medycznych¹¹.

10 TAX ALERT 7/2024 – Akcyza na nowe grupy wyrobów tytoniowych oraz ich substytuty – projekt ustawy; <https://www.ptpodatki.pl/tax-alert-7-2024-akcyza-na-nowe-grupy-wyrobow-tytoniowych-oraz-ich-substytuty-projekt-ustawy/> [dostęp: 10.05.2024].

11 Por. tamże

Projekt zakłada, że w 2025 r. stawka na saszetki nikotynowe będzie wynosić 100 zł za każdy kilogram, w 2026 r. będzie to już 200 zł za każdy kilogram, a od 2027 będzie to aż 300 zł za każdy kilogram.

Czekamy na uchwalenie tych regulacji prawnych, więc przed nami cały proces legislacyjny, co powoduje, że zapewne kolejny rok producenci saszetek będą mieli możliwość niepłacenia podatku akcyzowego od tych wyrobów, a do budżetu nie trafi kwota na poziomie 20 mln zł.

7.4. Mapa akcyzowa dla wyrobów tytoniowych w kontekście zmian dyrektywy

Przez ostatni rok nic w tym zakresie w praktyce się nie wydarzyło. Komisja Europejska już rok temu dokonała przeglądu dyrektywy tytoniowej i na tej podstawie przygotowała założenia jej zmian. Sam projekt aktu prawnego, choć szeroko komentowany, nie jest jeszcze dostępny, dlatego co do jego zawartości możemy opierać się jedynie na doniesieniach medialnych. Wynika z nich, że Komisja Europejska sporządziła projekt wprowadzający ogólnowspólnotową opłatę za użytkowanie papierosów elektronicznych. Z artykułów prasowych wynika ponadto, iż według nowych przepisów ma się także podwoić podatek akcyzowy w krajach członkowskich mających najniższe podatki na papierosy. Do tego grona zalicza się między innymi Polska. Bruksela zamierza zniechęcić do palenia wyrobów tytoniowych poprzez zwiększenie stawki minimalnej podatku akcyzowego na papierosy do 3,60 euro za paczkę (obecnie 1,8 euro).

Trzeba jednak pamiętać, iż wszystkie państwa członkowskie wyraziły swoje postulaty dotyczące przyszłych zmian dyrektywy w *Konkluzjach Rady UE z dnia 2 czerwca 2020 r. w sprawie struktury i stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych*, a w szczególności:

- Komisja powinna brać pod uwagę aktualne dane rynkowe, w tym sytuację ekonomiczną oraz parytet siły nabywczej obywateli poszczególnych państw członkowskich, a same podwyżki powinny być przeprowadzone w sposób stopniowy i racjonalny, z uwagi na ciągle istniejące zagrożenie szarą strefą;
- dokonując harmonizacji opodatkowania nowych produktów, takich jak wyroby nowatorskie, płyn do e-papierosów czy woreczki nikotynowe, koniecznym jest uwzględnienie dobrych praktyk oraz doświadczeń zdobytych przez państwa członkowskie, w szczególności w kontekście definicji oraz zasad opodatkowania przy jednoczesnym uwzględnieniu charakterystyki oraz sposobu użytkowania tych produktów.

Obecnie szczególnego znaczenia nabiera realizacja postulatów uwzględniających aktualną sytuację makroekonomiczną czy zdolności finansowe społeczeństwa (z uwagi na wojnę w Ukrainie i jej skutki dla Polski i innych krajów członkowskich UE), jak również skutki szalejącej niedawno w Polsce inflacji.

Mapa drogowa w zakresie stawek akcyzy na wyroby tytoniowe stanowi drogę dojścia do planowanych zmian w dyrektywie tytoniowej, szczególnie po wprowadzeniu w 2023 r. podwyżki stawki kwotowej na papierosy obok wcześniej wprowadzonego minimum na poziomie 105%.

SPIS WYKRESÓW

Wykres 1.	Struktura dochodów akcyzowych budżetu państwa w 2023 r.	9
Wykres 2.	Indeksy stawek akcyzy oraz wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI), 2019 = 100	11
Wykres 3.	Łączna wielkość akcyzy i opłat (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz na 1000 kg dla LPG)	14
Wykres 4.	Stawki opłaty drogowej (w zł na 1000 l dla benzyn silnikowych BS i oleju napędowego ON oraz 1000 kg dla LPG).....	14
Wykres 5.	Ekonomiczna dostępność paliw (w litrach za miesięczną płacę minimalną)	15
Wykres 6.	Dochody akcyzowe z paliw silnikowych (w mln zł).....	15
Wykres 7.	Dochody akcyzowe (w mln zł) i sprzedaż (w tys. l) paliw silnikowych.....	16
Wykres 8.	Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe (w zł za 1 hl 100% vol.)	20
Wykres 9.	Stawka akcyzy na piwo (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato).....	21
Wykres 10.	Dochody z wyrobów spirytusowych (w mln zł rocznie, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę wódki 40% (w zł, prawa oś)	21
Wykres 11.	Sprzedaż wyrobów spirytusowych (w hl 100% vol.)	22
Wykres 12.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe wyrobów spirytusowych (w mln sztuk)	23
Wykres 13.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności do 0,2 l włącznie (w mln sztuk) ...	24
Wykres 14.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów spirytusowych o pojemności powyżej 0,2 l (w mln sztuk)	25
Wykres 15.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) wyrobów spirytusowych (w mln)	26
Wykres 16.	Dochody z piwa (w mln zł, lewa oś) i kwota akcyzy na butelkę piwa 12 Blg (w zł, prawa oś)	27
Wykres 17.	Sprzedaż piwa z alkoholem (w hl).....	28
Wykres 18.	Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich (w mln zł rocznie)	29
Wykres 19.	Sprzedaż wina i wyrobów pośrednich (w hl).....	29
Wykres 20.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe (puszki) importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów winiarskich (w tys. sztuk).....	30
Wykres 21.	Stawka akcyzy na wyroby spirytusowe w latach 2025–2027 (w zł za 1 hl 100% vol.).....	31
Wykres 22.	Stawka akcyzy na piwo w latach 2025–2027 (w zł od 1 hl za każdy stopień Plato).....	31

Wykres 23.	Konsumpcja alkoholu w Polsce (w litrach 100-procentowego alkoholu na osobę).....	32
Wykres 24.	Indeks zmian ceny wódki i piwa przy różnej stopie wzrostu kosztów produkcji.....	33
Wykres 25.	Dochody z podatku akcyzowego z poszczególnych wyrobów akcyzowych (w mln zł).....	34
Wykres 26.	Indeks dostępności ekonomicznej alkoholu w odniesieniu do płacy minimalnej.....	34
Wykres 27.	Kwotowa stawka akcyzy na papierosy w 2024 r. (w € na 1000 papierosów).....	36
Wykres 28.	Stawka ad valorem na papierosy w 2024 r.	37
Wykres 29.	Roczne procentowe zmiany: stawki kwotowej akcyzy, ceny producenta, średniej ważonej ceny papierosów (WAP) i łącznej kwoty akcyzy na paczkę, w latach 2015–2023.....	39
Wykres 30.	Składowe ceny paczki papierosów w 2024 r. (w zł).....	40
Wykres 31.	Średnia ważona cen za 10 miesięcy (WAP-10) i minimum akcyzowe (MET)	40
Wykres 32.	Sprzedaż papierosów (w mld sztuk)	41
Wykres 33.	Dochody akcyzowe z papierosów (w mld zł).....	42
Wykres 34.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów tytoniowych – papierosów (w mln sztuk)	43
Wykres 35.	Ekonomiczna dostępność papierosów (liczba paczek, którą można nabyć za wynagrodzenie minimalne)	44
Wykres 36.	Średnia ważona cena tytoniu do palenia (w zł za kg)	47
Wykres 37.	Wydane banderole podatkowe na opakowania wyrobów tytoniowych (tytoniu) oraz suszu (w mln sztuk).....	47
Wykres 38.	Sprzedaż wyrobów nowatorskich (w tonach).....	49
Wykres 39.	Dochody z podatku akcyzowego od wyrobów nowatorskich (w mln zł)	49
Wykres 40.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanych, nabywanych wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanych na terytorium kraju wyrobów nowatorskich (w mln sztuk)	50
Wykres 41.	Sprzedaż płynów do e-papierosów (w hl).....	52
Wykres 42.	Dochody z podatku akcyzowego od płynów do e-papierosów (w mln zł).....	52
Wykres 43.	Wydane banderole podatkowe na opakowania jednostkowe importowanego, nabywanego wewnątrzspółnotowo oraz wyprodukowanego na terytorium kraju płynu do papierosów elektronicznych (w mln sztuk)	53

BBGTAX.

Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o.

BBGTAX Kancelaria Podatkowa Sp. z o.o.
ul. Kasprzaka 31, lok. 241, 01-234 Warszawa
mail: kancelaria@bbgtax.pl
www.bbgtax.pl www.akcyza.net

Wojciech Bronicki
tel.: (+48) 600 448 119
mail: wojciech.bronicki@bbgtax.pl