

# RAPORT

## AKCYZA - NAJWIĘKSZE WYZWANIE DLA RYNKU PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH



Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

[www.zpp.net.pl](http://www.zpp.net.pl)

WARSZAWA, LIPIEC 2017

## SPIS TREŚCI

<b>Synteza</b>	<b>3</b>
<b>Rekomendacje</b>	<b>6</b>
<b>1. Wprowadzenie - podstawowe dane o rynku papierosów elektronicznych w Polsce</b>	<b>7</b>
<b>2. Wpływ dyrektywy tytoniowej na rynek papierosów elektronicznych</b>	<b>10</b>
2.1. Najważniejsze regulacje zawarte w dyrektywie i implementacja przepisów do polskiego porządku prawnego	10
2.2. Przepisy w praktyce - czy i jak są stosowane?	11
<b>3. Akcyza na elektroniczne papierosy - analiza problemu</b>	<b>13</b>
3.1. Skąd pomysł?	13
3.2. Doświadczenie innych krajów, ze szczególnym uwzględnieniem Włoch	14
3.3. Konsekwencje opodatkowania elektronicznych papierosów akcyzą w Polsce. Wstępna ocena przedstawionego przez Ministerstwo Finansów projektu ustawy.	17
3.4. Zharmonizowany podatek akcyzowy UE na elektroniczne papierosy	22
<b>4. Podsumowanie</b>	<b>23</b>

## SYNTEZA

Polski rynek płynów do papierosów elektronicznych (liquidów) to ok. 240 tys. litrów o łącznej wartości około 200 milionów złotych. Wg Biura ds. Substancji Chemicznych zarejestrowanych jest 115 podmiotów sprzedających płyny do e-papierosów i 71 podmiotów sprzedających urządzenia i akcesoria. Poza tym w Polsce działa ponad tysiąc specjalistycznych sklepów sprzedających e-papierosy, płyny i akcesoria. Branża daje zatrudnienie kilku tysiącom osób.

Dużym wstrząsem dla branży były zmiany w celu dostosowania się do wymogów Ustawy z 22 lipca 2016. Nowe, polskie przepisy znacznie wykraczają poza zakres dyrektywy unijnej. Już teraz wiemy, że niektóre z nich są bez trudu omijane. Szczególnie słabe jest egzekwowanie przepisów w obszarze zabezpieczenia legalnego rynku przed wyrobami wprowadzanymi w sposób nielegalny tj. bez rejestracji u Inspektora Chemicznego lub za pośrednictwem prawnie zakazanej, sprzedaży internetowej. Tracą na tym uczciwie działające przedsiębiorstwa.

Władze nie zaczęły jeszcze skutecznie egzekwować nowo wprowadzonych przepisów, a już toczy się dyskusja na temat kolejnych obciążeń tj. objęcia elektronicznych papierosów akcyzą. Wynik tej dyskusji będzie miał kluczowy wpływ na przyszłość branży.

Wprowadzenie akcyzy związane jest z wysokim ryzykiem powstania szarej strefy obejmującej większość rynku. Osiągnięcie nieznacznych wpływów budżetowych będzie okupione bardzo wysokim kosztem w postaci zamykania legalnych przedsiębiorstw i pozbawianiem pracy kilku tysięcy osób.

Przy wysokiej stawce, a projektowane 0,70 zł / 1 ml należy uznać za bardzo wysoką stawkę, akcyza nie osiągnie zakładanych celów:

- Wpływy budżetowe – będą znikome ze względu na niewielką wartość rynku, która stanowi mniej niż 1 proc. wartości rynku zwykłych papierosów, jego rozdrobnienie pod względem ilości podmiotów i produktów oraz dostępność substytutów, które nawet przy niewielkiej stawce spowodują ucieczkę do szarej strefy, jak to miało miejsce we Włoszech.
- Dalsza kontrola rynku – efekt będzie odwrotny, bo akcyza przeniesie rynek poza legalny obrót. Przepisy Ustawy z 22 lipca 2016 dają władzom dużą wiedzę i znaczną kontrolę nad rynkiem i każdym produktem, z której nie jest obecnie robiony użytek – trzeba zacząć od egzekwowania tych przepisów które już istnieją, zanim stworzy się nowe.

E-papierosy - wbrew nazwie - są to produkty całkowicie odmienne od wyrobów tytoniowych. Przede wszystkim nie zawierają tytoniu. Podczas ich używania nie zachodzi proces spalania, a liquidy, które po podgrzaniu zmieniają się w aerozol wdychany przez użytkownika, często nie zawierają nawet nikotyny. Nałożenie na tę grupę produktów dodatkowego podatku może być bardzo szkodliwe.

## SYNTEZA

---

Dowodem na poparcie tezy o szkodliwym działaniu podatku jest kazus włoski. Włochy, z rynkiem e-papierosów wyraźnie większym niż w Polsce, wprowadziły w 2015 podatek na płyny, który wymusił 2,5-krotny wzrost cen. Skutkiem decyzji włoskiego ministerstwa finansów była kompromitacja, bo osiągnięto zaledwie 5 proc. planowanych wpływów budżetowych. Dodatkowo, ok. 80 proc. rynku przesunęło się do szarej strefy, upadło ponad 2 tys. sklepów branżowych, a pracę straciło blisko 5,5 tys. osób.

Również przykład Portugalii sugeruje bardzo ostrożne podejście. W wyniku wprowadzania akcyzy na płyny do e-papierosów, wielkość legalnej sprzedaży spadła tam o ponad 90 proc.

40 proc. płynów na polskim rynku jest sprzedawana w cenie około 0,30 zł/1 ml. W sumie 70 proc. płynów w naszym kraju oferowane jest w cenie poniżej 1zł/1ml. Akcyza rządu 0,70 zł/1 ml wymuszałaby 4-krotną podwyżkę cen dla 40 proc. rynku. W skali całej branży cena wzrosłaby od prawie 2 do 4 razy, skutkując zmniejszeniem legalnego rynku o ponad 50 proc. nawet do 80 proc. Doprowadzi to do zniszczenia legalnego rynku, zmusi większość jego uczestników do zakończenia działalności i w efekcie do utraty pracy przez setki lub tysiące osób. Taki wzrost cen zachęci dużą część z 400 tysięcy użytkowników do zaopatrywania się poza legalnym, polskim rynkiem. Mielibyśmy zatem do czynienia z powtórką włoskiego scenariusza. Biorąc pod uwagę różnicę w rozporządzalnym dochodzie, już podatek 0,60 zł byłby dla Polaka tak samo dotkliwy, jak dla Włocha podatek wprowadzony na płyny do e-papierosów we Włoszech (0,38 EUR).

Uwzględniając wysokość rozporządzalnego dochodu – proponowana stawka 0,70 zł oznaczałaby, że w Polska miałaby niemal najwyższy poziom opodatkowania e-papierosów w Europie – nawet wyższy niż we Włoszech. Dodatkowo, w Polsce planuje się opodatkowanie akcyzą wszystkich liquidów - również tych, które nie zawierają nikotyny. Standardem w większości państw, które zdecydowały się na wprowadzenie akcyzy od płynów, jest opodatkowanie jedynie tych nikotynowych. Oznacza to, że akcyzą w wysokości 70 groszy/mililitr dla wszystkich płynów, polski ustawodawca planuje wprowadzić praktycznie najbardziej dotkliwe opodatkowanie płynów do e-papierosów w skali Europy.

Skład liquidów do papierosów elektronicznych w 98 - 100 proc. stanowią składniki powszechnie i bardzo łatwo dostępne, jak gliceryna, glikol propylenowy czy aromaty spożywcze. Nikotyna stanowi zaledwie od 0 do 2 proc. składu produktu. Łatwy jest zatem dostęp do substytutów. Dodatkowo, płyny do e-papierosów to produkt o niewielkiej objętości - nawet pół litra może wystarczyć użytkownikowi na roczną konsumpcję. Powyższe czynniki zwiększają ryzyko masowego przechodzenia do szarej strefy. Brak podatku od płynów do e-papierosów w większości krajów UE oraz łatwy transport w ramach strefy Schengen będzie dodatkowo bardzo utrudniał skuteczny pobór potencjalnej akcyzy. W sumie w Biurze ds. Substancji Chemicznych zgłoszone zostały 7003 rodzaje płynów do elektronicznych papierosów. Taka wielość, w przypadku wprowadzenia akcyzy, będzie w oczywisty sposób utrudniać skuteczne odróżnianie produktów legalnych od nielegalnych, zarówno przez władze skarbowe jak i konsumentów.

## SYNTEZA

---

W przypadku wprowadzenia akcyzy na płyny do papierosów elektronicznych w Polsce, początkowa stawka podatku powinna być zatem niska i nie przekraczać 0,10 - 0,20 zł/1 ml. To pozwoliłoby rozpoznać rynek i uniknąć szokowej reakcji skutkującej trudnym do odwrócenia przesunięciem do szarej strefy.

Skutki nieodpowiedzialnej polityki akcyzowej, zostały dobitnie zilustrowane w latach 2011-2014. Wysokie podwyżki akcyzy na zwykłe papierosy doprowadziły do zapaści legalnego rynku, znacznego wzrostu szarej strefy tytoniowej i spadku wpływów budżetowych. Wpływ podwyżek cen wynikający z wprowadzenia akcyzy na e-papierosy będzie wielokrotnie silniejszy niż ten obserwowany w latach 2011-2014 dla papierosów tradycyjnych.

Brak jest dotychczas zharmonizowanego podejścia UE do opodatkowania akcyzą płynów do e-papierosów. Zdecydowana większość krajów UE nie wprowadziła takiego podatku.

W toku konsultacji publicznych przeprowadzonych na poziomie Unii Europejskiej, na początku 2017 roku, ogromna większość respondentów (90 proc.) opowiedziała się przeciwko objęciu elektronicznych papierosów podatkiem akcyzowym. Ponad 1,8 tysiąca głosów (z 7,5 tysiąca badanych) pochodziło z Polski. Odpowiedzi na pytania o skutki wprowadzenia akcyzy wskazały na zagrożenia ze strony szarej strefy i zmniejszenie konkurencyjności małych przedsiębiorstw.

## REKOMENDACJE

- Potencjalne wprowadzenie akcyzy na płyny do e-papierosów powinno uwzględniać specyfikę rynku i produktu a także obecny poziom cen i poziom rozporządzalnego dochodu polskich konsumentów. Potrzebne jest ostrożne podejście, pozwalające w pierwszej kolejności na rozpoznanie rynku i zapobieżenie zniszczeniu legalnego rynku przez szarą strefę.
- Jeśli podjęta zostanie decyzja o opodatkowaniu płynów do elektronicznych papierosów akcyzą, początkowa stawka podatku nie powinna przekraczać 0,10 - 0,20 zł/1 ml.
- Warte rozważenia jest również podejście zastosowane w Chorwacji – czyli wprowadzenie mechanizmów kontroli akcyzowej przy zerowej stawce podatku, w celu lepszego rozpoznania rynku.
- Ważne jest wyciąganie wniosków z doświadczeń innych państw - przykład włoski, jako adekwatny do polskiej sytuacji, dobitnie pokazuje jak mało efektywnym wyjściem jest obciążenie elektronicznych papierosów dodatkowym podatkiem. Biorąc pod uwagę różnicę w rozporządzalnym dochodzie, już podatek 0,60 zł byłby dla Polaka tak samo dotkliwy jak dla Włocha podatek wprowadzony na płyny do e-papierosów we Włoszech (0,38 EUR).
- Ważne jest wyciąganie wniosków z błędów polegających na zbyt wysokim opodatkowywaniu, popełnianych w Polsce w latach 2011-2014 w obszarze tradycyjnych papierosów.
- Zabezpieczenie w ustawie wprowadzającej akcyzę na płyny do e-papierosów odpowiednich zasobów służb fiskalnych w celu zapewnienia wysokiego poziomu egzekwowania prawa oraz ochrony legalnego rynku przed szarą strefą.
- Rozpoczęcie przez odpowiednie organy, skutecznego egzekwowania przepisów Ustawy z 22 lipca 2016, szczególnie w obszarze zabezpieczenia legalnego rynku przed wyrobami wprowadzanymi w sposób nielegalny tj. bez rejestracji u Inspektora Chemicznego lub za pośrednictwem sprzedaży internetowej.

### 1. WPROWADZENIE - PODSTAWOWE DANE O RYNKU PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH W POLSCE

Zanim przytoczone zostaną elementarne informacje na temat rynku papierosów elektronicznych w Polsce, tj. jego wielkość, struktura i specyfika, należałoby na samym początku opisać pokrótce sam produkt i wyraźnie odróżnić go od wyrobów tytoniowych.

Zgodnie z definicją zawartą w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (2014/40/UE) z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE<sup>1</sup>, papieros elektroniczny jest to wyrób, który może być wykorzystywany do spożycia pary zawierającej nikotynę za pomocą ustnika lub wszelkie elementy tego wyrobu, w tym kartridże, zbiorniczki i urządzenia bez kartridża lub zbiorniczka, jednorazowego użytku albo wielokrotnego napełniania za pomocą pojemnika zapasowego lub zbiorniczka lub wielokrotnego ładowania za pomocą kartridży jednorazowych. Jako, że definicje prawne ze swojej natury bywają skomplikowane i trudne do zrozumienia, potrzebne wydaje się być jaśniejsze opisanie elektronicznych papierosów, jako pewnej kategorii produktów dostępnych na rynku.

Elektroniczne papierosy to urządzenia elektroniczne dostarczające użytkownikom nikotyny w postaci aerozolu wytwarzanego z płynnego roztworu (liquidu), będącego mieszkanką nikotyny, gliceryny, glikolu propylenowego, wody oraz substancji smakowych. W literaturze naukowej oraz zgodnie z definicją przyjętą w 2014 r. przez Światową Organizację Zdrowia urządzenie wprowadzane na rynek pod popularną nazwą „papierosa elektronicznego” nazywane jest Elektronicznym Inhalatorem Nikotyny (ENDS - Electronic Nicotine Delivery Systems<sup>2</sup>). Płyn jest podgrzewany specjalną grzałką, wskutek czego powstaje aerozol wdychany przez użytkownika. Ze względu na fakt, iż przy użytkowaniu elektronicznego papierosa nie jest używany tytoń w jakiegokolwiek postaci i nie zachodzi proces spalania, tak jak ma to miejsce w przypadku tradycyjnych wyrobów tytoniowych, aerozol ten pozbawiony jest szkodliwych substancji smolistych. Nie ma tu mowy o jakimkolwiek "dymie tytoniowym".

Jak potwierdzają opinie wielu ekspertów, elektroniczne papierosy są mniej szkodliwymi produktami stanowiącymi alternatywę dla tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Fakt ten potwierdzają wyniki wielu badań prowadzonych na całym świecie, prowadząc do konkluzji – przedstawionej organom administracji publicznej w Wielkiej Brytanii m.in. przez Public Health England - że elektroniczne papierosy są o ok. 95 proc. mniej szkodliwe niż tradycyjne wyroby tytoniowe<sup>3</sup>. Palacze, którzy rezygnują z papierosów tradycyjnych na rzecz

---

<sup>1</sup> [http://ec.europa.eu/health/tobacco/docs/dir\\_201440\\_pl.pdf](http://ec.europa.eu/health/tobacco/docs/dir_201440_pl.pdf).

<sup>2</sup> definicja WHO [http://www.who.int/tobacco/communications/statements/electronic\\_cigarettes/en/](http://www.who.int/tobacco/communications/statements/electronic_cigarettes/en/).

<sup>3</sup> <https://www.gov.uk/government/news/e-cigarettes-around-95-less-harmful-than-tobacco-estimates-landmark-review>.

## WPROWADZENIE - PODSTAWOWE DANE O RYNKU PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH W POLSCE

---

papierosów elektronicznych w znacznym stopniu eliminują wiele ryzyk zdrowotnych wynikających z wdychania dymu tytoniowego<sup>4</sup>. Można zatem uznać, że elektroniczne papierosy mogą stanowić ważne narzędzie pomagające ludziom uzależnionym wychodzić z nałogu, redukujące szkody wywołane przez dym tytoniowy, w tym przyczyniające się do ograniczenia wydatków w obszarze zdrowia publicznego związanego z kosztami leczenia chorób odtytoniowych.

Choć rynek papierosów elektronicznych rozwija się, to jednak, w porównaniu do rynku tradycyjnych wyrobów tytoniowych, wciąż jest bardzo niewielki. Cechą charakterystyczną branży jest duże rozdrobnienie tego segmentu. Według szacunków, na rynku funkcjonowało dotychczas kilkaset drobnych podmiotów począwszy od producentów po importerów i dystrybutorów, a także ponad 1000 specjalistycznych punktów sprzedaży. W sumie branża e-papierosów zapewnia kilka tysięcy miejsc pracy i ponad 100 milionów złotych wpływu do budżetu z tytułu podatku VAT rocznie.

Szacunkowa wartość rynku to ok. 0,5 mld złotych. Dla porównania, rynek papierosów tradycyjnych wart jest ok. 27 mld złotych. Sam rynek płynów do papierosów elektronicznych generuje około 200 mln zł, co stanowi mniej niż 1 proc. wartości rynku wyrobów tytoniowych.

Szacuje się, że w Polsce jest około 400 tysięcy użytkowników e-papierosów.

Wielkość rynku płynów w Polsce szacowana jest na około 230–240 tys. litrów. Używając obrazowego porównania - objętość rocznego rynku liquidów do elektronicznych papierosów to ok. 5 TIR-ów. Dla porównania, objętość samych nielegalnych wyrobów tytoniowych sprzedawanych w ciągu roku w Polsce wymagałaby aż 1500 TIR-ów.

Według informacji Biura ds. Substancji Chemicznych, do 8 marca 2017, zgłoszenia uczestnictwa w rynku papierosów elektronicznych dokonało:

- 101 przedsiębiorców, którzy zarejestrowali tylko płyny,
- 57 przedsiębiorstw, które zarejestrowały tylko urządzenia,
- 14 firm, które zarejestrowały zarówno płyny jak i urządzenia.

W sumie zgłoszone zostały 7003 rodzaje płynów i 925 urządzeń do elektronicznych papierosów. Należy podkreślić, że na rynku może być nawet więcej produktów, ponieważ zgłoszenia do Inspektora ds. Substancji Chemicznych wymagają jedynie płyny zawierające nikotynę.

Rynek jest zatem rozdrobniony również z punktu widzenia ilości produktów oraz marek. Rodzajów produktów jest wielokrotnie więcej niż na 100 razy większym rynku tytoniowym. Taka wielość, w przypadku wprowadzenia akcyzy, będzie w oczywisty sposób utrudniać skuteczne odróżnianie produktów legalnych od nielegalnych, zarówno przez władze skarbowe jak i konsumentów.

---

<sup>4</sup> *Ibidem.*



## WPROWADZENIE - PODSTAWOWE DANE O RYNKU PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH W POLSCE

Rynek płynów do papierosów elektronicznych nie jest homogeniczny. Poza gotowymi płynami, dużą część rynku stanowi sprzedaż komponentów (baz nikotynowych i beznikotynowych, aromatów, itd.), z których konsumenci komponują płyny według własnych preferencji. Na polskim rynku mamy:

- gotowe płyny do papierosów elektronicznych (zarówno nikotynowe jak i beznikotynowe), po zakupie można je wlać do e-papierosa i od razu konsumować. Stanowią one około 55 - 60 proc. całkowitego wolumenu płynów. Są oferowane w różnych segmentach cenowych.
- płyny, które sporządza się z komponentów kupowanych osobno. Stanowią one około 40 - 45 proc. całkowitego wolumenu rynku. Wyróżnia się ich kilka głównych rodzajów:
  - bazy nikotynowe (zawierające glikol, glicerynę, nikotynę, ale bez aromatów) plus kupowane osobno aromaty. Standardową proporcją mieszania jest 10 mililitrów bazy (średnia cena dla konsumenta to ok. 0,21 zł/1 mililitr) na 1 mililitr aromatu (średnia cena aromatu dla konsumenta to ok 0,99 zł/1 mililitr). Średnia cena tak uzyskanego płynu to 3,09 zł za 11 mililitrów, czyli 0,28 zł za 1 mililitr.
  - bazy z aromatami, ale bez nikotyny plus kupowany osobno tzw. „shot nikotynowy” bez aromatu. Baza z aromatem sprzedawana jest często w buteleczkach 30 mililitrowych, ale napełnionych do 20 mililitrów (średnia cena dla konsumenta to ok. 0,70 zł/1 mililitr), i uzupełniana neutralnym smakowo „shotem nikotynowym” o pojemności 10 mililitrów, który można kupić za ok 0,40 zł/1 mililitr. W ten sposób otrzymuje się 30 mililitrów płynu za 18 zł, czyli efektywnie około 0,60 zł za 1 mililitr.
  - wszystko osobno: baza glicerynowa lub glikolowa plus osobno aromat plus osobno „shot” nikotynowy. W celu skomponowania takiego płynu możliwe jest używanie gliceryny (główny objętościowo składnik) kupowanej w aptece. Efektywna cena takiego płynu to około 0,30 zł/1 mililitr. Poniżej zamieszczamy link do przykładowej strony, na której wymieniane są doświadczenia na temat używania gliceryny kupowanej w aptece: <http://www.e-papierosy-forum.pl/gliceryna-z-apteki-t10792.html>.

Podsumowując, strukturę rynku (podział łącznego wolumenu płynów) ze względu na ceny przedstawia poniższa **tabela 1**:

Przedział cenowy (zł / 1 mililitr)	Udział w wolumenie całego rynku
Powyżej 1 zł	30 proc.
Od 0,50 zł do 1 zł	30 proc.
Poniżej 0,50 zł	40 proc.

## 2. WPŁYW DYREKTYWY TYTONIOWEJ NA RYNEK PAPIEROSÓW ELEKTRONICZNYCH

### 2.1. NAJWAŻNIEJSZE REGULACJE ZAWARTE W DYREKTYWIE I IMPLEMENTACJA PRZEPISÓW DO POLSKIEGO PORZĄDKU PRAWNEGO

Sposób implementacji przepisów dyrektywy tytoniowej do polskiego porządku prawnego spotkał się z zasłużoną krytyką, wyrażaną m.in. na łamach stanowisk Związku Przedsiębiorców i Pracodawców. Cały proces rozpoczęto zbyt późno, a regulacje unijne zdecydowano się transponować w sposób dalece bardziej restrykcyjny, niż było to wymagane. Rezultatem była Ustawa z dnia 22 lipca 2016 roku o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych<sup>5</sup>. W związku z powyższymi uwagami, możliwe byłoby wyszczególnienie przynajmniej kilku bardzo wrażliwych obszarów w zakresie nowych przepisów regulujących rynek papierosów elektronicznych, jednak z punktu widzenia niniejszego materiału, kluczowe są dwa.

Pierwszym jest, usankcjonowany przez art. 11b, obowiązek zgłoszenia do Inspektora ds. Substancji Chemicznych każdego wprowadzanego do obrotu papierosa elektronicznego i pojemnika zapasowego, czyli płynu z nikotyną. Zgłoszenie musi zawierać, poza podstawowymi danymi identyfikującymi producenta, szczegółowe informacje dotyczące składników i substancji wydzielanych w wyniku korzystania z wyrobu, dane toksykologiczne dotyczące składników i substancji wydzielanych w wyrobie, w tym po podgrzaniu, wraz ze szczególnym odniesieniem do wpływu ich wdychania na zdrowie konsumentów czy też informacje na temat dawki nikotyny i jej absorpcji przez użytkownika podczas spożywania wyrobu w "normalnych" warunkach. Każde zgłoszenie podlega opłacie, której wysokość zależy od wielkości przedsiębiorstwa - dla dużych firm opłata wynosi wysokość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, dla średnich - 50 proc. tej wartości, dla małych i mikro - 30 proc. Wysokość opłaty kształtować będzie się zatem w granicach 1,2 - 4 tys. złotych (przyjmując przeciętne wynagrodzenie za II kwartał 2016 roku). Warto zaznaczyć, że zgłaszać trzeba każdy produkt, podczas gdy średnio w asortymencie znajduje się ich kilkadziesiąt. Wziąwszy dodatkowo pod uwagę fakt, iż - ze względu na dynamiczny rozwój rynku - oferta produktowa często zmienia się dostosowując się do potrzeb klientów, konieczność ponoszenia wspomnianych opłat z pewnością przyczyni się do wzrostu cen produktów, a w konsekwencji do powstania segmentu produktów niezarejestrowanych, czyli po prostu szarej strefy. Wg informacji z Biura ds. Substancji Chemicznych, w sumie zgłoszone zostały 7003 płyny i 925 urządzeń. Na rynku są jednak również dostępne produkty, co do których obowiązek rejestracyjny nie został dopełniony.

---

<sup>5</sup> [http://orka.sejm.gov.pl/proc8.nsf/ustawy/432\\_u.htm](http://orka.sejm.gov.pl/proc8.nsf/ustawy/432_u.htm).

Drugą kluczową zmianą było wprowadzenie od 8 września 2016 zakazu sprzedaży na odległość wszystkich wyrobów tytoniowych i produktów powiązanych, w tym transgranicznej sprzedaży na odległość papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych oraz ich części (art. 7f ustawy). Z naszych obserwacji wynika, że pomimo zakazu wiele podmiotów nadal prowadzi tego typu działalność. Dzieje się to, mimo grożącej za złamanie tego zakazu kary ograniczenia wolności albo kary grzywny w wysokości do 200 tysięcy złotych albo obu tych kar łącznie. Działalność taka odbywa się „kosztem” wszystkich firm, które prowadzą sprzedaż, dystrybucję i/lub produkcję tego typu wyrobów zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. W naszej ocenie, osoby i grupy osób prowadzące już teraz przestępczą działalność, polegającą na wprowadzaniu do obrotu papierosów elektronicznych na odległość (z pominięciem wielu ustawowych wymagań oraz bardzo często z omijaniem obowiązku zapłaty podatku VAT na terytorium Polski), stanowią niebezpieczną platformę dystrybucyjną, która w przypadku nałożenia na wyroby tego typu podatku akcyzowego bardzo szybko może przekształcić się w dobrze zorganizowany rynek tzw. czarnej strefy. Takie zjawisko będzie oznaczało oczywiste straty zarówno dla Skarbu Państwa, jak i legalnie działających firm branżowych, głównie MSP.

## 2.2. PRZEPISY W PRAKTYCE - CZY I JAK SĄ STOSOWANE?

Jak już wskazaliśmy powyżej, w praktyce rynkowej można zaobserwować mechanizmy omijania przepisu art. 7f ustawy. Jednym z nich jest sprzedaż przez Internet do klientów w Polsce, prowadzona przez firmy zarejestrowane poza granicami Polski, np. w Chinach, Czechach lub Wielkiej Brytanii. Przesyłki z papierosami elektronicznymi i płynami nikotynowymi, nadawane w ramach takiej sprzedaży, bardzo często opatrzone są deklaracjami celnymi, do których wpisano nieprawdziwe informacje dotyczące zawartości przesyłki oraz jej wartości. W tym procedurze papierosy elektroniczne lub ich elementy opisywane są jako "elementy elektroniczne" lub "elementy połączeniowe", z kolei liquidy ujmowane są jako "pojemniki z glikolem propylenowym". Często spotykaną praktyką, również w odniesieniu do handlu elektronicznymi papierosami i liquidami, jest opisywanie towaru jako "prezentu", a nie produktu sprzedawanego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Na mocy rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych<sup>6</sup>, z należności celnych przywozowych zwolnione są rzeczy przesyłane jako prezenty, których wartość nie przekracza 45 euro, wysyłane od prywatnej osoby spoza UE do prywatnej osoby w Polsce.

Niektóre z firm mają nawet swoich agentów w Polsce, których zadaniem jest promocja oferty handlowej w mediach społecznościowych i organizacja dystrybucji przesyłek do poszczególnych miast. Agenci pełnią również funkcję instruktorów pokazujących klientom, w jaki sposób bezproblemowo zamówić, opłacić i odebrać przesyłkę. Poleca się np. by w razie pytań oświadczać, że w paczce znajduje się "glikol propylenowy do produkcji kosmetyków". Trzeba tutaj podkreślić, że glikol propylenowy jest podstawowym składnikiem

---

<sup>6</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A32009R1186>.

używanym do produkcji liquidów, a jednocześnie stanowi substancję powszechnie stosowaną w przemyśle kosmetycznym, chemicznym i spożywczym. Brak jest zatem skutecznych narzędzi, by móc go zidentyfikować w przesyłce. Ważnym wątkiem jest też funkcjonowanie, w ofertach sprzedaży na odległość, stężonej płynnej nikotyny, którą można w bardzo prosty sposób zamówić. Wystarczy oświadczyć, że ma się więcej, niż 18 lat i posiada się doświadczenie w robieniu własnych płynów do elektronicznych papierosów z użyciem płynnej nikotyny. Z buteleczki o cenie 109 dolarów (pojemność 250 mililitrów), można wyprodukować 25 litrów liquidu, co stanowi łączne zużycie kilkudziesięciu konsumentów. Jest to oczywiście bardzo istotne z punktu widzenia rozwoju szarej strefy - łatwo dostępny, tani i nierejestrowany półprodukt stanowi kuszącą zachętę do rozpoczęcia produkcji i dystrybucji liquidów w sposób nieoficjalny.

Obserwowane są również inne mechanizmy mające na celu omijanie przepisów związanych z kosztowną rejestracją produktów lub zakazem sprzedaży przez Internet. Dotychczas jest bardzo niski poziom i skuteczność egzekwowania przepisów w celu zabezpieczenia legalnego rynku przed wyrobami nielegalnymi tj. takimi, co do których nie spełniono obowiązku rejestracji lub wprowadzanymi w sposób nielegalny, np. za pośrednictwem sprzedaży internetowej.

Jak widać, dla ochrony interesów legalnie działających polskich przedsiębiorców branżowych w pełni uzasadnione i konieczne jest egzekwowanie przez organy administracji rządowej obowiązków i ograniczeń wprowadzonych dotychczas, a przede wszystkim tych z ustawy implementującej dyrektywę tytoniową.

### 3. AKCYZA NA ELEKTRONICZNE PAPIEROSY - ANALIZA PROBLEMU

#### 3.1. SKĄD POMYSŁ?

"Tradycyjnie" akcyzowe wyroby w Polsce i Europie to m.in. wyroby energetyczne, tytoniowe i alkoholowe. Sprzedaż elektronicznych papierosów, jak do tej pory, obciążona jest jedynie podatkiem VAT. Zarówno na poziomie Unii Europejskiej, jak i krajowej legislacji, pojawia się jednak dyskusja nad objęciem elektronicznych papierosów akcyzą.

Wśród inicjatyw prowadzonych na poziomie UE, mających na celu opodatkowanie elektronicznych papierosów akcyzą, wspomnieć można choćby ostatnie wezwanie ministrów finansów niektórych państw członkowskich skierowane do Komisji Europejskiej<sup>7</sup>. Wnieśli oni o przeanalizowanie możliwości wprowadzenia akcyzy na e-papierosy na poziomie Unii Europejskiej - do tej pory państwa członkowskie mają dowolność w zakresie obejmowania, bądź nie, elektronicznych papierosów akcyzą. Potencjalne pomysły w zakresie zrewidowania dyrektywy akcyzowej mają być znane prawdopodobnie do końca 2017 roku. Przedstawiciele Komisji Europejskiej wyraźnie zaznaczają, że w tej chwili nie rozważają opodatkowania elektronicznych papierosów na poziomie papierosów tradycyjnych<sup>8</sup>. Głównym argumentem używanym na poparcie pomysłu nałożenia akcyzy na e-papierosy jest twierdzenie o koniecznym, choćby częściowym, wyrównaniu warunków funkcjonowania na rynku substytucyjnych używek nikotynowych: wyrobów tytoniowych, w tym nowatorskich wyrobów tytoniowych oraz elektronicznych papierosów<sup>9</sup>. Można przypuszczać, że istotną rolę pełnią też kwestie fiskalne.

Warto zaznaczyć, że w toku konsultacji publicznych dotyczących akcyzy na wyroby tytoniowe, w których wzięło udział ponad 7,5 tysiąca podmiotów, w tym przedsiębiorstw, instytucji, ale też osób fizycznych (z czego około 25 proc. z Polski) zadano pytanie dotyczące ewentualnego opodatkowania akcyzą elektronicznych papierosów. Zdaniem blisko 90 proc. respondentów elektroniczne papierosy nie powinny być opodatkowane akcyzą. 65 proc. ankieterów, którzy odpowiedzieli na pytanie o wpływ wprowadzenia akcyzy na papierosy elektroniczne, w niektórych państwach członkowskich, na zmniejszenie konkurencyjności mniejszych graczy na rynku, określiło ten wpływ jako wysoki albo bardzo wysoki. 55 proc. z kolei stwierdziło, że wprowadzenie akcyzy na papierosy elektroniczne miało bardzo duży albo duży wpływ na zwiększenie szarej strefy i handlu nierejestrowanego.

W Polsce dyskusja na temat opodatkowania elektronicznych papierosów akcyzą dopiero niedawno przeniosła się na poziom ściśle instytucjonalny. W połowie listopada 2016 w MF powołano zespół do spraw wypracowania systemowych rozwiązań w zakresie opodatkowania akcyzą e-papierosów i wyrobów nowatorskich, którego zadaniem była

---

<sup>7</sup> <http://www.rp.pl/Akcyza/303059969-Akcyza-na-e-papierosy-w-calej-Unii-Europejskiej.html#ap-2>.

<sup>8</sup> <http://www.dailymail.co.uk/news/article-3472838/Draft-EU-laws-set-send-price-e-cigarettes-soaring-Brussels-wants-impose-taxes-tobacco.html>.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

analiza rozwiązań w zakresie potencjalnego opodatkowania akcyzą papierosów elektronicznych<sup>10</sup>. 21 czerwca 2017 przedstawiony został publicznie projekt ustawy wprowadzający akcyzę w wysokości 0,70 zł/1 ml na wszystkie płyny (zarówno nikotynowe jak i beznikotynowe) do papierosów elektronicznych.

W tym miejscu pragniemy zauważyć, iż naszym zdaniem debata i analiza poświęcona ewentualnym nowym mechanizmom podatkowym dotyczącym branży papierosów elektronicznych powinna opierać się wyłącznie na przesłankach merytorycznych tj. ekonomicznych i gospodarczych, ze szczególnym uwzględnieniem zbadania skutków wprowadzenia ewentualnych regulacji dla MSP tej branży. Wszystkie cele społeczne i zdrowotne mające na celu objęcie papierosów elektronicznych i płynów do papierosów elektronicznych kontrolą prawną, ograniczające dostęp do papierosów elektronicznych osób niepełnoletnich, zakazujące reklamy i promocji produktów zostały wprowadzone w nowelizacji Ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych z dnia 22 lipca ub. roku. W ramach trwających ponad dwa lata (2014-2016) prac nad kształtem nowych przepisów prowadzonych przez kilku Ministrów Zdrowia zrealizowano wszystkie cele społeczne.

### 3.2. DOŚWIADCZENIE INNYCH KRAJÓW, ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM WŁOCH<sup>11</sup>

Jak zaznaczono wcześniej, prawodawstwo Unii Europejskiej zezwala państwom członkowskim na opodatkowanie elektronicznych papierosów akcyzą we własnym zakresie. Zdecydowana większość państw nie wprowadziła takiego podatku na e-papierosy. Na akcyzę zdecydowało się kilka państw. Ciekawe jest podejście przyjęte w Chorwacji, gdzie wprowadzono mechanizmy kontroli celnej przy zerowej stawce. Z krajów, które zdecydowały się opodatkować płyny do e-papierosów, Włochy to jedyne państwo, gdzie w momencie wprowadzenia tych rozwiązań istniał zauważalny, funkcjonujący rynek elektronicznych papierosów. Dla reszty krajów był to w zasadzie eksperyment pozbawiony ryzyka, dlatego należy się skupić na przykładzie włoskim.

Od 1 stycznia 2015 r., liquidy objęte są we Włoszech wysoką stawką "podatku konsumpcyjnego" - 0,38 euro na 1 mililitr. Co ciekawe, projektowane wcześniej rozwiązania były jeszcze dalej idące. Pierwotnie planowano wprowadzić podatek konsumpcyjny o stawce 58,5 proc., obejmujący nie tylko liquidy, ale i same urządzenia. Przepisy okazały się jednak niemożliwe do praktycznego zastosowania (spowodowałyby to bankructwo praktycznie wszystkich producentów na rynku), a dodatkowo stanowiły rozszerzenie reżimu podatkowego, przeznaczonego dla wyrobów tytoniowych, na papierosy elektroniczne. Włoski sąd konstytucyjny uznał to za nielegalne, wskazując na brak możliwości uznania - w sensie podatkowym - elektronicznych papierosów za substytut wyrobów tytoniowych. W związku z powyższym, przepisy uznano za niezgodne z włoską konstytucją.

---

<sup>10</sup> <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/arttykul/e-papierosy-akcyza-zespol-ministerstwo,64,0,2185536.html>.

<sup>11</sup> Podrozdział opracowany na podstawie danych z włoskiego ministerstwa finansów i Stowarzyszenia Branżowego E-papierosów.

Obowiązujący we Włoszech podatek konsumpcyjny od liquidów okazuje się być całkowicie nieefektywny. W 2015 roku przychody włoskiego budżetu z tytułu tego podatku wyniosły zaledwie 5 milionów euro, a w roku 2016 wpływy wyniosły tylko 3,4 mln euro. Jest to znikomy ułamek wpływów planowanych w budżecie - prognozowano bowiem przychody na poziomie 86 milionów euro. Plany zrealizowano jedynie w nieco ponad 5 proc. W konsekwencji plan na rok 2017 obniżono drastycznie do progu 5 milionów euro. Okazuje się zatem, że objęcie elektronicznych papierosów (liquidów) podatkiem analogicznym do akcyzy nie przyniosło zauważalnych, istotnych wpływów, a zamiast tego doprowadziło do powstania ogromnej szarej strefy i upadku wielu działających wcześniej biznesów. Warto zaznaczyć, że wg szacunków rynek włoski jest największym rynkiem elektronicznych papierosów w całej Unii Europejskiej<sup>12</sup>.

Poza spektakularną porażką, z punktu widzenia fiskalnego, można wyróżnić jeszcze kilka innych skutków polityki akcyzowej względem elektronicznych papierosów we Włoszech. Z opracowania Włoskiego Stowarzyszenia Branżowego E-papierosów wynika, że nowy podatek spowodował wzrost cen detalicznych o 150 proc., co przełożyło się w 2015 roku na siedemdziesięcioprocentowy spadek sprzedaży włoskich firm legalnie działających w branży (wobec roku poprzedniego). Wysokie ceny spowodowały wzrost popytu na liquidy pochodzące z nielegalnych źródeł. Wielu konsumentów zdecydowało się na samodzielne wytwarzanie płynu z dostępnych półproduktów, powstał zatem rynek liquidów „Do It Yourself”. Tak drastyczna zmiana otoczenia regulacyjnego wpłynęła na gwałtowny spadek liczby sklepów oferujących płyn - z 3 tysięcy funkcjonujących w czerwcu 2013 roku aktualnie pozostał zaledwie tysiąc. W tym samym okresie pracę w branży straciło ok. 5,5 tysiąca ludzi.

Podsumowując, wprowadzenie akcyzy (podatku konsumpcyjnego) od liquidów wymusiło we Włoszech podwyżki cen produktu, co doprowadziło do powstania szarej strefy, która przybrała ogromne rozmiary opanowując większość obrotu na rynku liquidów do e-papierosów. Rezultat jest prosty do przewidzenia - całkowite załamanie legalnego rynku, spadek liczby sklepów, tysiące straconych miejsc pracy. Przychody budżetowe? Wielokrotnie niższe od zakładanych, w istocie całkowicie niezauważalne w skali dochodów i wydatków państwa. Należy pamiętać o włoskim przykładzie zastanawiając się nad kształtem akcyzy na elektroniczne papierosy w Polsce.

Warto podkreślić, że biorąc pod uwagę różnicę w rozporządzalnym dochodzie, to już podatek 0,59 zł byłby dla Polaka tak samo dotkliwy jak podatek 0,38 EUR/1 ml dla Włocha (kwoty te „pochłaniają” taką samą część dochodu konsumentów w tych krajach). Średni rozporządzalny dochód roczny na osobę wynosi 18 644 EUR we Włoszech i 6 952 EUR w Polsce, czyli włoski konsument jest ok. 2,7 razy zamożniejszy od polskiego. Innymi słowy, przeciętny Włoch „udźwignie” 2,7 krotnie wyższe kwoty niż przeciętny Polak, po sprowadzeniu do tej samej waluty.

---

<sup>12</sup> <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/arttykul/e-papierosy-dyrektywa-tytoniowa-,109,0,2149741.html>.

Warto przywołać również kasus Portugalii. Podobnie jak we Włoszech, wprowadzono tam wysoki podatek na nikotynowe liquidy w wysokości 60 eurocentów/mililitr. Tak dotkliwa akcyza spowodowała trzykrotny wzrost ceny liquidu, którego mililitr kosztował przed wprowadzeniem nowych przepisów 30 eurocentów. Drakońska stawka akcyzy spowodowała drastyczny spadek wolumenu legalnej sprzedaży - aż o 92 proc. Wpływy podatkowe były tymczasem kompromitujące niskie - z tytułu akcyzy osiągnięto zaledwie 1,3 miliona euro w skali roku. Z tego też powodu, w 2017 roku stawkę podatku zredukowano o połowę, do poziomu 30 eurocentów za mililitr. Doświadczenie portugalskie pokazuje, jak opłakane w skutkach może być ustanowienie zbyt wysokiej początkowej stawki akcyzy na liquidy do papierosów elektronicznych.

Jak wynika z zaprezentowanego przez Ministerstwo Finansów projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – szerzej omówionego w dalszej części tekstu – w Polsce zdecydowano się na zdecydowanie najbardziej dotkliwy sposób opodatkowania liquidów do elektronicznych papierosów akcyzą. Przede wszystkim, obejmować ma ona – w przeciwieństwie do rozwiązań zastosowanych przez inne państwa – wszystkie płyny, w tym również te niezawierające nikotyny. Ponadto, stawka akcyzy zaproponowana w Polsce (70 groszy za mililitr liquidu) jest bardzo wysoka, szczególnie wzięwszy pod uwagę rozporządzalny dochód obywateli kraju.

**Tabela 2.**

Państwo	Opodatkowanie ml liquidu jako proc. rozporządzalnego dochodu (akcyza + VAT w części ceny wynikającej z akcyzy)
Chorwacja	0,0 proc.
Łotwa	0,3 proc.
Grecja	0,4 proc.
Finlandia	0,6 proc.
Słowenia	0,7 proc.
Rumunia	0,8 proc.
Włochy	0,9 proc.
Polska	1,1 proc.
Portugalia	1,1 proc.
Węgry	1,3 proc.



### 3.3. KONSEKWENCJE OPODATKOWANIA ELEKTRONICZNYCH PAPIEROSÓW AKCYZĄ W POLSCE. WSTĘPNA OCENA PRZEDSTAWIONEGO PRZEZ MINISTERSTWO FINANSÓW PROJEKTU USTAWY

Na tym etapie dyskusji, na temat opodatkowania płynów do elektronicznych papierosów akcyzą, wyróżnić można kilka potencjalnych konsekwencji tego kroku.

Pierwszą z nich - i najbardziej oczywistą - jest wzrost cen skutkujący opanowaniem rynku przez szarą strefę i obrót nierejestrowany, co jest praktycznie pewne w przypadku zbyt wysokiej stawki podatku.

**Tabela 3.** Przykład wpływu podatku akcyzowego na ceny płynów – stawka 0,70 zł/1 mililitr:

Przedział cenowy (zł / 1 mililitr)	Przykładowa obecna cena w segmencie	Cena po opodatkowaniu akcyzą	Wzrost ceny
Powyżej 1 zł	1,20 zł	2,06 zł	72 proc.
Od 0,50 zł do 1 zł	0,60 zł	1,46 zł	144 proc.
Poniżej 0,50 zł	0,30 zł	1,16 zł	287 proc.

W świetle dyskusji nad wprowadzeniem akcyzy na płyny do e-papierosów oraz z uwagi na rozważanie bardzo wysokich stawek tj. 0,7 zł/1 mililitr płynu, warto zwrócić uwagę na aktualną strukturę rynku. Prawie 40 proc. sprzedaży liquidów odbywa się w segmencie najtańszym, w którym cena nie przekracza 50 groszy za 1 mililitr płynu - jest to największa część rynku. W takiej sytuacji, wprowadzenie akcyzy na poziomie 70 groszy za mililitr liquidu, oznacza dla 40 proc. konsumentów wzrost ceny od 3 do 4 razy. Typowa cena płynów w tym segmencie (30 groszy/1 ml) wzrosłaby do prawie 1,20 zł, czyli o niemal 300 proc. Liquid w cenie 50 groszy za mililitr, po wprowadzeniu podatku o proponowanej przez Ministerstwo Finansów stawce, będzie już kosztował prawie 1,40 zł, a zatem prawie trzy razy więcej. Ceny z segmentu między 0,50 zł a 1 zł wzrosną 2 krotnie. Dla najdroższych płynów wzrost ceny byłby o ponad 50 proc.

Jaki będzie to miało wpływ na rynek? Nietrudno przewidzieć. Z dostępnych analiz wynika, że już podwyżka ceny o 10 proc. spowoduje zmniejszenie legalnego rynku od ok. 8 do 11,5 proc.<sup>13</sup>. Przyjmując to założenie można stwierdzić, że po wprowadzeniu akcyzy na liquidy o tak wysokiej stawce największy i najpopularniejszy segment cenowy rynku zostanie praktycznie w całości wypchnięty do szarej strefy. To samo stanie się ze zdecydowaną częścią segmentu od 50 groszy do 1 zł.

<sup>13</sup> <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/27085083>.

Szacuje się, że wprowadzenie akcyzy rzędu 0,70 zł/1 ml skutkowałoby eliminacją z legalnego rynku znacznie ponad połowy wolumenu produktów. Miałyby to całkowicie katastrofalne skutki dla branży. Z punktu widzenia państwa należy natomiast pamiętać o tym, że blisko 200 – 300 tys. użytkowników e-papierosów mogłoby zacząć swoją przygodę z szarą strefą. Biorąc pod uwagę łatwy dostęp do nieopodatkowanych substytutów, poziom konsumpcji liquidów prawdopodobnie pozostanie bez zmian. Obrót tymi produktami będzie toczył się dalej, tylko w większości poza oficjalną gospodarką, przede wszystkim poprzez transakcje zawierane w Internecie.

Ponadto, w przypadku wprowadzenia w Polsce podatku akcyzowego od elektronicznych papierosów oraz braku harmonizacji na poziomie Unii Europejskiej, możemy być niemal pewni, że na polski rynek trafią produkty z innych państw członkowskich, w których podatku akcyzowego by nie było. Możliwa byłaby zatem dystrybucja zarówno poprzez podmioty istniejące już w innych krajach, jak i przez polskie przedsiębiorstwa zarejestrowane za granicą.

Ze względu na łatwy dostęp do składników (gliceryna, glikol, aromaty) zwiększyłaby się też domowa produkcja.

**Tabela 4.** Przykład wpływu podatku akcyzowego na ceny płynów – stawka 0,10 zł/1 mililitr:

Przedział cenowy (zł / 1 mililitr)	Przykładowa obecna cena w segmencie	Cena po opodatkowaniu akcyzą	Wzrost ceny
Powyżej 1 zł	1,20 zł	1,32 zł	10 proc.
Od 0,50 zł do 1 zł	0,60 zł	0,72 zł	21 proc.
Poniżej 0,50 zł	0,30 zł	0,42 zł	41 proc.

**Tabela 5.** Przykład wpływu podatku akcyzowego na ceny płynów – stawka 0,20 zł/1 mililitr:

Przedział cenowy (zł / 1 mililitr)	Przykładowa obecna cena w segmencie	Cena po opodatkowaniu akcyzą	Wzrost ceny
Powyżej 1 zł	1,20 zł	1,45 zł	21 proc.
Od 0,50 zł do 1 zł	0,60 zł	0,85 zł	41 proc.
Poniżej 0,50 zł	0,30 zł	0,55 zł	82 proc.

Wprowadzenie akcyzy przez stawkę 0,10 zł - 0,20 zł/1 ml doprowadziłoby do wzrostu cen od 10 do 80 proc. Takie rozwiązanie jest obciążone znacznie mniejszym ryzykiem niż wyższe stawki. Jeśli nie nastąpiłoby przesunięcie do szarej strefy, a miałyby miejsce skuteczny pobór podatku, wówczas można zacząć planować stopniowe podwyżki.

Drugim możliwym efektem, który trzeba rozważyć, jest w zasadzie brak efektu pożądanego przez pomysłodawców - nie należy się spodziewać dużych wpływów z akcyzy na elektroniczne papierosy w Polsce. Trzeba pamiętać o tym, że polski rynek liquidów jest niewielki (zaledwie 1 proc. wartości rynku tytoniowego) i bardzo rozdrobniony. Oznacza to, że wpływy z tytułu tego podatku mogłyby ledwo pokrywać koszty jego poboru, który - przy mnóstwie podmiotów obracających stosunkowo niewielkimi ilościami wyrobu akcyzowego - musi być drogi, ponieważ wiąże się choćby z koniecznością kontrolowania dużej liczby firm. Jest to sytuacja diametralnie odmienna od np. rynku tradycyjnych wyrobów tytoniowych, na którym można wyróżnić zaledwie czterech głównych graczy<sup>14</sup>. Dodatkowo jest olbrzymia różnorodność produktów, co z pewnością utrudni skuteczne odróżnianie produktów legalnych od nielegalnych zarówno przez konsumentów jak i służby fiskalne.

Po trzecie w końcu, objęcie elektronicznych papierosów akcyzą wiązałoby się z obciążeniem działających na tym rynku przedsiębiorców znacznymi kosztami dodatkowymi. Ewentualne wprowadzenie akcyzy musiałoby wiązać się z wprowadzeniem takiego systemu kontroli, który maksymalizowałby możliwości egzekwowania prawa przez administrację skarbową i jednocześnie minimalizowałby ryzyko rozwoju szarej strefy. Taki system musiałby bazować na typowych rozwiązaniach stosowanych w Unii Europejskiej w stosunku do typowych wyrobów akcyzowych. Byłby zatem oparty na systemie składów podatkowych oraz tzw. procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Objęcie elektronicznych papierosów akcyzą wiązałoby się z koniecznością spełnienia przez producentów i dystrybutorów szeregu obowiązków niezbędnych do dopełnienia wszelkich formalności. Na samym początku musieliby oni złożyć zabezpieczenie akcyzowe. Obowiązek ten jest usankcjonowany przez art. 63 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Wysokość zabezpieczenia, co do zasady, stanowi miesięczną wartość akcyzy danego podmiotu, jaka podlega zawieszeniu. Przy stawce 0,70 zł/1 ml nawet dla małego podmiotu (z 2 proc. udziałem w rynku) wysokość zabezpieczenia wynosiłaby ok. 280 tysięcy złotych. Żeby uzyskać zezwolenie akcyzowe konieczne jest przygotowanie techniczne miejsca produkcji, magazynowania i wydawania elektronicznych papierosów. Obejmuje ono m.in. zakup odpowiedniego wyposażenia oraz zabezpieczenia terenu. Koszt przeprowadzenia tej procedury oszacować można (dla podmiotu średniej wielkości) na ok. 50 - 100 tysięcy złotych. Oprócz tego, podmioty produkujące lub dystrybuujące elektroniczne papierosy musiałby stosować system elektroniczny EMCS, służący do dokumentowania przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Wypełnienie sprawozdawczości akcyzowej i obsługa systemu wymaga zatrudnienia specjalisty na pełen etat (roczne wynagrodzenia brutto takiego pracownika wynosi średnio ok. 100 tysięcy złotych).

Niełatwe dla przedsiębiorców, byłoby również objęcie elektronicznych papierosów obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy. Wiązałoby się to oczywiście z dodatkowymi kosztami i ogromnym poziomem komplikacji, biorąc pod uwagę wielość produktów i opakowań, a nakładanie znaków akcyzowych musiałoby zapewne odbywać się ręcznie.

---

<sup>14</sup> Por. raport ZPP "Uwarunkowania prawne oraz polityka podatkowa państwa wobec wyrobów tytoniowych", 2013 r.

Warto dodatkowo zaznaczyć, że trudności związane z ewentualnym objęciem akcyzą elektronicznych papierosów wynikają również z samego charakteru produktu. Liquidy składają się w przynajmniej 98 proc. ze składników łatwo dostępnych, jak gliceryna i glikol. Oznacza to duże prawdopodobieństwo przerzucenia się konsumentów na produkcję domową w przypadku wzrostu ceny wynikającej z nałożenia na liquidy nowego podatku. Już w tej chwili blisko połowa rynku to nie gotowe liquidy, lecz komponenty, z których konsument sporządza płyn według własnych preferencji. Ma to implikacje dwojakiego rodzaju - po pierwsze pozwala na uniknięcie rygorów wynikających z ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (w myśl której liquidami do elektronicznych papierosów są tylko te, które zawierają nikotynę), po drugie daje użytkownikowi możliwość komponowania smaków. Na najbardziej podstawowym poziomie można wyróżnić również kłopotliwą trudność, jaką będzie sprawiało organom podatkowym odróżnienie liquidów od innych płynów na bazie wspomnianych substancji. Prawdopodobnie w wielu przypadkach niezbędne stałoby się przeprowadzenie dodatkowych analiz chemicznych, co wiązałoby się z dodatkowymi kosztami - już i tak niezbyt efektywnej ekonomicznie - implementacji tego podatku. Jednak nawet analizy chemiczne mogą być nieskuteczne, bo do produkcji liquidu z powodzeniem nadaje się bowiem gliceryna kupowana w aptece. Jak i na jakim etapie należałoby wówczas oceniać czy ta gliceryna byłaby produktem akcyzowym czy też nie?

Brak zauważalnych wpływów i trudności w kontrolowaniu prawidłowości rozliczeń mogą ostatecznie spowodować istotny spadek motywacji organów skarbowych do rzetelnego wykonywania swoich obowiązków w zakresie ewentualnej akcyzy od papierosów elektronicznych. Poza porażką w perspektywie znikomych wpływów budżetowych, wprowadzenie tego podatku wiąże się z istotnym ryzykiem osłabienia pozycji organów administracji publicznej (skoro one same nie przejmowałyby się przestrzeganiem prawa, dlaczego komuś innemu miałyby na tym zależeć?). W alternatywnym scenariuszu, organy skupione na skutecznym pobieraniu akcyzy od elektronicznych papierosów, z której wpływy budżetowe byłyby niewielkie, musiałyby przetrzasnąć część swoich zasobów z obszarów faktycznie krytycznych dla realizacji budżetu, takich jak np. podatek VAT, walka z wyłudzeniami czy walka z szarą strefą rynku tytoniowego, która co roku uszczupla budżet o ponad 6 mld złotych.

Opublikowany przez Ministerstwo Finansów 21 czerwca b.r. projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, zakłada ustanowienie na liquidy do papierosów elektronicznych akcyzy na poziomie 70 groszy za mililitr. Jak już wspomniano i uwidoczniło wyżej - stawka ta jest bardzo wysoka i spowoduje drastyczny wzrost cen płynów do elektronicznych papierosów. Bazując na doświadczeniach innych europejskich państw, można z dużą dozą pewności stwierdzić, że wpływy budżetowe z tytułu tego podatku będą znikome. Dodatkowo, jak już wspomniano, podatek ma obejmować wszystkie rodzaje płynów - również te niezawierające nikotyny. Ciężko jest uzasadnić taki wybór projektodawcy, zwłaszcza że w rezultacie, uwzględniając poziom rozporządzalnego dochodu, zdecydował się on na bodaj najwyższe opodatkowanie płynów do elektronicznych papierosów w skali całej Unii Europejskiej.

Zdumienie musi budzić zawartość dołączonej do projektu Oceny Skutków Regulacji. Na potrzeby analizy przyjęto, że roczna sprzedaż liquidów w Polsce to 150 tysięcy litrów. Tymczasem wg pochodzących z rynku danych można szacować, że wolumen wynosi 240 tysięcy litrów rocznie - jest to zatem ogromna różnica, bo wynosząca aż 90 tysięcy litrów, i ciężko stwierdzić, jakie mogą być jej przyczyny.

Ponadto warto zwrócić uwagę na to, jakie skutki projektowanej regulacji przewiduje sam projektodawca - dla przedsiębiorstw dużych oraz tych z sektora MSP, nastąpić ma wzrost obciążeń administracyjnych wynikających z konieczności spełnienia wymogów wprowadzonych ustawą. Dochód rozporządzalny konsumentów ma ulec zmniejszeniu o 670 złotych w skali roku, ze względu na podwyżki cen liquidów spowodowane wprowadzeniem akcyzy. Legalny rynek ma ulec zmniejszeniu - również ze względu na wzrost cen. Jednocześnie Ministerstwo samo przyznaje, że oczekiwane wpływy budżetowe z tytułu nowego podatku są "marginalne". Jak jest zatem ratio legis projektowanego rozwiązania? Według projektodawcy - wprowadzenie równych zasad obowiązujących wyroby substytucyjne względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Projektodawca wręcz sam sugeruje, że ze względu na fakt, iż część konsumentów przestała palić papierosy i zaczęła używać elektronicznych papierosów, budżet państwa stracił część wpływów. Jest to jednak argument całkowicie sprzeczny z utrzymywanym dotychczas stanowiskiem, zgodnie z którym główną funkcją akcyzy na wyroby tytoniowe, miała być funkcja społeczna, a celem - odejście konsumentów od szkodliwego palenia tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Jakkolwiek całkowicie przyklasnąć należy twierdzeniu, że główną funkcją podatków jest funkcja fiskalna, tak ciężko uznać zasadność wprowadzania tak wysokiej akcyzy na liquidy, skoro sam projektodawca twierdzi, że wpływy z jej tytułu będą marginalne. Tym samym, eliminuje się znaczną część rynku mniej szkodliwej alternatywy dla papierosów, potencjalnie zyskując w zamian śmieszne kwoty.

W związku z tradycyjnymi papierosami natomiast, warto zwrócić uwagę na to, jak potencjalne skutki opodatkowania liquidów, mają się do całkowicie katastrofalnej polityki podatkowej państwa względem papierosów w latach 2010 - 2014. W tym czasie szybki wzrost akcyzy powodował, że cena paczki rosła średnio o 10 proc. rocznie. Skutkiem była zapaść legalnego rynku, spadek wpływów budżetowych i wzrost szarej strefy do 25 proc. rynku w szczytowym momencie. Wziąwszy pod uwagę fakt, że potencjalne wzrosty cen liquidów są zdecydowanie większe, niż 10 proc., co zilustrowały tabele znajdujące się na wcześniejszych stronach, skutki tak nieodpowiedzialnego opodatkowania liquidów akcyzą mogą być o wiele bardziej opłakane. Już bowiem wzrost wydatków przeciętnego konsumenta papierosów o 20 złotych w skali miesiąca (20 paczek miesięcznie, podwyżka ceny o złotówkę), spowodował zapaść legalnego rynku. W przypadku liquidów, sam projektodawca twierdzi, że rozporządzalny dochód konsumenta spadnie o ponad 50 złotych miesięcznie. Skala negatywnych skutków wejścia w życie akcyzy od liquidów o stawce przewidzianej w zaprezentowanym projekcie będzie zatem znacznie większa niż rezultaty wspomnianej polityki podatkowej w obszarze papierosów tradycyjnych.

### 3.4. ZHARMONIZOWANY PODATEK AKCYZOWY UE NA ELEKTRONICZNE PAPIEROSY

W związku ze zidentyfikowanymi ryzykami w zakresie objęcia elektronicznych papierosów podatkiem akcyzowym (m.in. przejście dużej części obrotu do szarej strefy, co w konsekwencji może spowodować załamanie branży czy potencjalnie znaczne koszty, które będą musieli ponieść przedsiębiorcy, żeby dostosować się do nowych warunków), należałoby sformułować kilka podstawowych rekomendacji kierunkowych przydatnych przy konstruowaniu w przyszłości takich regulacji.

- Po pierwsze, nie ma racjonalnych powodów żeby wprowadzać podatek akcyzowy od papierosów elektronicznych - wpływy z tytułu tego podatku, co można stwierdzić bazując na doświadczeniach włoskich, byłyby bardzo niskie i całkowicie niewspółmierne do wysiłku, jaki trzeba byłoby włożyć w skuteczne pobieranie go.
- Po drugie, z uwagi na toczące się debaty na poziomie europejskim, warto poczekać na wypracowanie unijnych decyzji i nie wprowadzać rozwiązań krajowych, które byłyby niekompatybilne z podejściem na poziomie całej Unii Europejskiej. Jak wynika z przeprowadzonych konsultacji publicznych, ogromna większość interesariuszy jest przeciwna wprowadzeniu podatku akcyzowego na elektroniczne papierosy - ten aspekt również należy wziąć pod uwagę.
- Próby ewentualnego wprowadzenia powinny brać pod uwagę opisane ryzyka. A zatem, poza stawką, która powinna być bardzo niska, bardzo ważne jest wprowadzenie systemu kontroli podatkowej oraz zasobów ludzkich i infrastrukturalnych dających możliwość ochrony legalnego rynku przed konkurencją ze strony nielegalnego obrotu, który z pewnością będzie następstwem wprowadzenia podatku.

## 4. PODSUMOWANIE

Przepisy ustawy, która weszła w życie 8 września 2016 roku, czyli zaledwie kilka miesięcy temu, istotnie zweryfikują rynek elektronicznych papierosów, na co trzeba poczekać do końca 2017 roku. W tej chwili niektóre z tych przepisów są skutecznie omijane. Osoby i grupy osób lub firm prowadzących tego typu działalność z pominięciem obowiązujących przepisów działają na szkodę Skarbu Państwa (podatek VAT, CIT) oraz legalnie działających przedsiębiorców branżowych. Wprowadzenie na tym etapie dodatkowych obciążeń organizacyjnych i fiskalnych wobec legalnych przedsiębiorców branży papierosów elektronicznych, szczególnie MSP, może wywołać efekty gospodarcze przeciwne do zamierzonych. Racjonalnym podejściem do zagadnienia byłoby wstrzymanie zmian podatkowych do chwili rozstrzygnięcia kwestii harmonizacji podatku akcyzowego na tego typu produkty na poziomie Unii Europejskiej. Jakiegokolwiek decyzje zostaną podjęte, należy pamiętać o kilku podstawowych faktach. Zbyt wysokie stawki akcyzy z pewnością spowodują wzrost szarej strefy, a sam podatek - ze względu na charakterystykę rynku, szczególnie polskiego - nie przyniesie budżetowi państwa istotnych wpływów. Z tego też powodu, należy skupić się na jak najostrożniejszym zaprojektowaniu nowych regulacji.

[WWW.ZPP.NET.PL](http://WWW.ZPP.NET.PL)