

RAPORT

SZARA STREFA RYNKU WYROBÓW TYTONIOWYCH

DIAGNOZA, PROPOZYCJE ROZWIĄZAŃ



Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
www.zpp.net.pl

WARSZAWA, GRUDZIEŃ 2018

SPIS TRESCI

STRESZCZENIE	3
REKOMENDACJE.....	4
1. WPROWADZENIE – NEGATYWNE KONSEKWENCJE SZAREJ STREFY	5
2. SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH W POLSCE OD 2014 ROKU. DZIAŁANIA PODEJMOWANE OD ROKU 2015 I ICH KONSEKWENCJE.....	9
3. SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH OBECNIE – POTENCJALNE PRZYCZYNY PROBLEMU. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO JAKO KLUCZ DO JEGO ROZWIĄZANIA	13
4. NAJBLIŻSZE WYZWANIA W ZAKRESIE PRZECIWDZIAŁANIA PONOWNEMU WZROSTOWI SZAREJ STREFY	17
5. PODSUMOWANIE.....	19

STRESZCZENIE

Szara strefa jest zjawiskiem niejednorodnym, definiowanym na wiele różnych sposobów, jednak nie ulega wątpliwości, że jej wpływ na gospodarkę jest niekorzystny. Doprowadza ona do uszczuplenia wpływów budżetowych, zaburza konkurencję między podmiotami, a także pozbawia podstawowej ochrony zaopatrujących się w niej konsumentów. Tym samym, walka z szarą strefą (której udział w gospodarce jest w Polsce wyższy niż średni dla Unii Europejskiej) powinna stać się istotnym elementem polityki państwowej.

Szczególnie narażone na negatywne skutki istnienia szarej strefy są te sektory gospodarki, w których potencjalne korzyści z nielegalnej działalności są największe. Przykładem takiego sektora jest branża wyrobów tytoniowych. Ponieważ ok. 80 proc. ceny paczki papierosów stanowią podatki, to zyski wynikające z funkcjonowania w szarej strefie są ogromne. Wskutek regularnych podwyżek akcyzy, a także niedostatecznie kompleksowych zmian prawnych, szara strefa wyrobów tytoniowych osiągnęła w Polsce w 2015 roku pułap niemal 17 proc. całkowitej konsumpcji. Od tamtego czasu nie podwyższano akcyzy, a także przeprowadzono szereg istotnych reform służących uszczelnieniu systemu, w rezultacie czego udział szarej strefy w rynku istotnie spadł, choć wciąż pozostaje wyższy niż średni dla Unii Europejskiej.

Jedną z podstawowych przyczyn, dla których walka z szarą strefą wyrobów tytoniowych w Polsce – mimo, że przynosi dobre efekty – wciąż nie doprowadziła do zmarginalizowania tego zjawiska, są nieprzystające do natury przestępstw gospodarczych związanych z obrotem wyrobami akcyzowymi przepisy karno-skarbowe oraz niedostatecznie odstrasżające sankcje karne przewidziane w osobnych ustawach. Niniejszy raport zawiera propozycje zmian w tym zakresie.

REKOMENDACJE

- Ujednolicenie przepisów karnych sankcjonujących działalność związaną z każdą fazą nielegalnego obrotu towarami akcyzowymi w taki sposób, by były one spójne i zbieżne z charakterystyką opisywanych czynów.
- Zwiększenie dolegliwości kar za ww. przestępstwa i wykroczenia, a także powiązanie ich w znacznie większym stopniu z wysokością uszczupień dochodów budżetowych.
- Wprowadzenie taryfikatora mandatów, zakładającego automatyczne powiązanie kary z kwotą uszczupień budżetowych, przeznaczonego dla osób popełniających wykroczenia skarbowe.
- Należy rozważyć stworzenie osobnego aktu prawnego opisującego i sankcjonującego różnego rodzaju czyny zabronione związane z obrotem wyrobami akcyzowymi.

1. WPROWADZENIE – NEGATYWNE KONSEKWENCJE SZAREJ STREFY

Zjawisko, które zbiorowo określamy pojęciem „szarej strefy” nie ma charakteru jednorodnego i składa się z różnego typu zachowań. Generalnie wyróżnia się jego trzy podstawowe elementy¹:

- działalność nielegalną, w przypadku której strony są dobrowolnymi partnerami transakcji gospodarczej (w innych przypadkach, np. kradzieży, ciężko jest mówić o szarej strefie w sensie gospodarczym, ponieważ nie mamy do czynienia z żadną transakcją),
- działalność ukrytą, w przypadku której transakcje same w sobie nie są sprzeczne z prawem, ale nie są zgłaszane w celu uniknięcia urzędowej kontroli,
- działalność nieformalną, oznaczającą z reguły nieprowadzenie żadnych rejestrów.

W przypadku pierwszego elementu, mowa jest oczywiście o działalności nielegalnej, ściganej jako przestępstwo albo wykroczenie – chodzi tu zatem przede wszystkim o podejmowanie takich czynności, jak przemyt towarów akcyzowych (np. papierosów) czy handel narkotykami.

Drugi element składowy zjawiska szarej strefy jest nieco bardziej skomplikowany. Obejmuje on bowiem działalność podejmowaną przez zarejestrowane, legalnie funkcjonujące przedsiębiorstwa, które np. zaniżają swoje obroty.

Ostatecznie w przypadku trzeciego elementu, czyli nieformalnej działalności gospodarczej, mowa jest o odpłatnym świadczeniu przez osoby fizyczne usług na rzecz innych podmiotów, w sposób całkowicie niezarejestrowany i nieodnotowany w oficjalnych statystykach oraz w urzędach. Ta część szarej strefy została w Polsce notabene częściowo zlikwidowana, wraz z uchwaleniem przepisów dot. tzw. działalności nierejestrowanej².

Powyższy podział oparty jest o klasyfikację zaczerpniętą z Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych. Naturalnie nie jest to jedyny sposób, za pomocą którego możemy próbować zdefiniować zjawisko szarej strefy. W innym ujęciu, zakładającym podział wszystkich działań gospodarczych na te, które są obserwowalne (a zatem mogą być mierzone) i nieobserwowalne, jako szarą strefę traktuje się tę drugą kategorię. Ulega ona dalszemu podziałowi³ na:

- produkcję podziemną, która obejmuje legalne działania gospodarcze ukrywane przed władzami,
- produkcję nielegalną, na którą składa się produkcja dóbr i usług, których tworzenie jest zabronione, ewentualnie która staje się nielegalna, jeśli wykonuje ją nieuprawniona osoba,
- produkcję sektora nieformalnego, która wynika z działania pośredników dla zapewniania pracy i dochodów innym osobom,

¹ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2013.174.01.0001.01.POL&toc=OJ:L:2013:174:TOC.

² *Opisy wszystkich trzech elementów na podstawie:* www.ibngr.pl/content/download/1635/17099/file/Szara+Strefa+-+Raport+IBnGR.pdf.

³ <https://www.msit.gov.pl/download/1/12542/Metodologiabadanszarejstrefy.doc>.

- produkcję gospodarstw domowych przeznaczoną na własny końcowy użytek, przez którą rozumie się w zasadzie każdy rodzaj produkcji oraz płatnych usług domowych i bieżącego utrzymania domów zajmowanych przez właścicieli.

Generalnie jednak, niezależnie od przyjętej metodologii, możemy stwierdzić, że szara strefa to wszystkie działania gospodarcze, które przyczyniają się do generowania produktu krajowego brutto, ale pozostają niezarejestrowane, niemierzone i niezgłoszone do żadnego urzędu⁴.

Definicji szarej strefy istnieje wiele, jednak co do zasady wszyscy autorzy i analitycy zgadzają się, że ma ona zasadniczo negatywny wpływ na gospodarkę. Również i w tym przypadku, nie mamy do czynienia z oddziaływaniem o charakterze skoncentrowanym i jednorodnym. Wieloaspektowość zjawiska szarej strefy powoduje, że sposoby jej wpływania na życie gospodarcze danego państwa, a także na wszystkich uczestników rynku są bardzo różnorodne.

Podstawowym negatywnym aspektem występowania szarej strefy, który prawdopodobnie przychodzi na myśl jako jeden z pierwszych, jest uszczuplenie dochodów budżetowych. Elementarnym bowiem powodem rozpoczynania działalności w szarej strefie (czy to prowadząc działalność z gruntu nielegalną, czy też funkcjonując jako oficjalnie zarejestrowana firma, która jednak w deklaracjach podatkowych zaniża generowane przychody) jest bardzo prozaiczny aspekt finansowy. Podejmowanie legalnych działań gospodarczych w sposób całkowicie oficjalny, nieukrywany przed instytucjami państwowymi, wiąże się z powstawaniem obowiązku podatkowego (przynajmniej w zakresie podatków dochodowych), a zatem i koniecznością jego wypełnienia. Potencjalny zysk z takiej transakcji musi być zatem pomniejszony o kwotę opodatkowania. Za ogromną część szarej strefy odpowiadają zatem podmioty, które albo prowadzą działalność nielegalną (a zatem i nieopodatkowaną), albo takie, które część legalnie przeprowadzonych transakcji ukrywają. W rezultacie dochodzi do uszczuplenia podatkowych wpływów do budżetu, co rodzi szereg dalszych konsekwencji. Po pierwsze, państwo dysponuje mniejszymi zasobami finansowymi do realizowania konkretnych polityk. Traci na tym całe społeczeństwo, ponieważ ogromna część tych polityk skupia się wokół usług publicznych, z których korzysta zdecydowana większość obywateli. Po drugie, szara strefa osłabia efektywność i wydajność funkcjonowania aparatu państwowego. Instytucje kontrole i sądy muszą bowiem ukierunkowywać przynajmniej część swojej działalności na zwalczanie szarej strefy, przez co mniej zasobów pozostaje do wykorzystania na rzecz rozwiązywania innych problemów i sporów między obywatelami albo podmiotami gospodarczymi. Jednocześnie wspomniany wyżej aparat operuje w ramach określonych budżetów, a walka z szarą strefą naturalnie nie jest darmowa. Tym samym pochłania ona część pieniędzy, która mogłaby zostać skutecznie wykorzystana w sposób przynoszący korzyść obywatelom (a nie powstrzymujący powstawanie strat). Po trzecie ostatecznie, uszczuplenie dochodów państwa z powodu działania w szarej strefie, doprowadza do tego, że coraz trudniejsze staje się łagodzenie polityki podatkowej państwa (szczególnie w zakresie np. obniżania stawek). Skoro bowiem część podmiotów

⁴ *Ibidem.*

wypracowujących zysk nie oddaje należnej jego części państwu, to inni, którzy działają w sposób całkowicie legalny, muszą ponosić wyższe ciężary niż w „normalnych” warunkach⁵.

Kolejną sferą, na którą negatywny wpływ ma występowanie szarej strefy w gospodarce, jest konkurencja pomiędzy podmiotami na rynku. W naturalny sposób, podmioty funkcjonujące przynajmniej częściowo w sposób niezarejestrowany, niedeklarujące całości generowanych przychodów, bądź też działające zwyczajnie nielegalnie, często będą teoretycznie bardziej konkurencyjne niż te, które prowadzą swoją działalność wypełniając wszystkie przepisane prawem obowiązki. Wyższa konkurencyjność tych pierwszych ma w istocie charakter pozorny. Polega ona bowiem na oczywistej przewadze kosztowej – podmioty działające w szarej strefie nie regulują należności publicznoprawnych (albo regulują je w zakresie mniejszym, niż wymagają tego przepisy), podczas gdy podmioty działające całkowicie legalnie rozliczają się uczciwie. Tym samym koszty prowadzenia działalności przez tę pierwszą grupę są niższe niż w przypadku firm uczciwych. Wynika z tego oczywiście fakt, że są one w stanie zaoferować potencjalnym klientom niższe ceny, niż ich legalnie działający konkurenci. Ma to swoje znaczenie szczególnie w przypadkach, w których konsumenci wyróżniają się dużą wrażliwością cenową. Dlaczego jednak ta przewaga jest jedynie pozorna? Wynika to z faktu, na który zwraca uwagę część badaczy – szara strefa ma również charakter wykluczający. Oznacza to, że wyłącza ona np. konsumentów dóbr z zapisanych w przepisach gwarancji, praw i standardów jakości oraz bezpieczeństwa⁶. Oznacza to, że klient zaopatrujący się w dany towar w szarej strefie być może i płaci za niego mniej, niż u legalnie działającego przedsiębiorcy, jednak pozbawiony jest elementarnej ochrony przewidzianej przez prawo. Tym samym, jego realna pozycja jest dużo gorsza, niż konsumenta dokonującego zakupów w legalnych źródłach.

Ostatecznie szara strefa ma zatem negatywny wpływ na gospodarkę i generalnie stanowi jeden z istotnych hamulców rozwoju gospodarczego i cywilizacyjnego kraju. Zaburzona konkurencja, konsumenci pozbawieni prawnej ochrony, nieefektywnie rozlokowane środki publiczne (nie na cele publiczne w sensie pozytywnym, a na zwalczanie działalności o charakterze pozaprawnym), a także niższe wpływy budżetowe – wszystko to nie sprzyja budowie innowacyjnej gospodarki i stymulowaniu dynamiki wzrostu PKB.

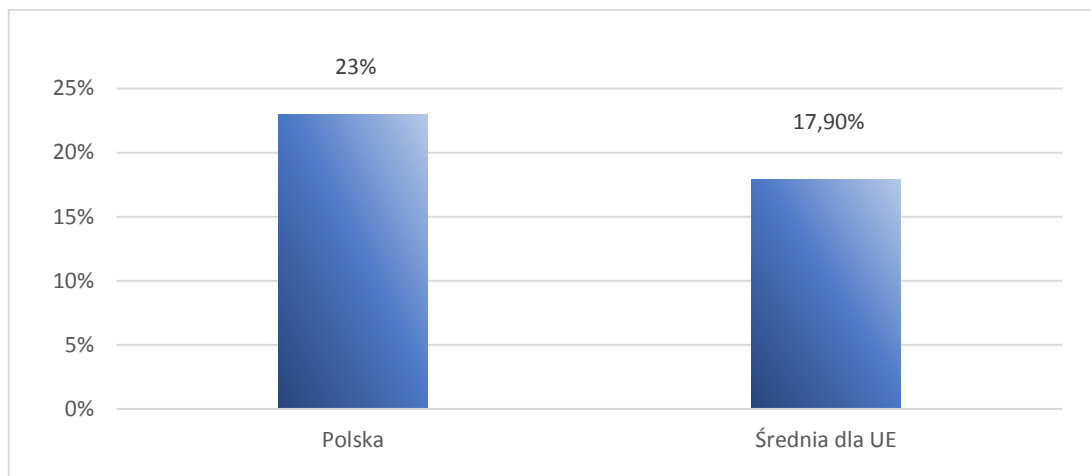
W dobitny sposób stwierdziła to Najwyższa Izba Kontroli, która w opublikowanym w czerwcu ubiegłego roku komunikacie zaznaczyła wręcz, że „szara strefa w gospodarce jest jednym z najważniejszych hamulców rozwojowych Polski”, a ponadto stanowi „nie tylko problem dla budżetu państwa, ale także jedno z największych zagrożeń dla legalnie działających przedsiębiorstw”⁷. Według cytowanego w komunikacie badania prof. Friedricha Schneidera z Uniwersytetu im. Johanna Keplera w Linz, Polska należy do grupy państw, w których udział szarej strefy w gospodarce jest wyższy od średniej dla państw członkowskich Unii Europejskiej.

⁵ http://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG_Szara_Strefa_2018.pdf.

⁶ https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/2207/1/04_Marek%20Bednarski.pdf.

⁷ <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-ograniczeniu-szarej-strefy-w-gospodarce.html>.

Wykres 1. Udział szarej strefy w gospodarce



Źródło: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-ograniczeniu-szarej-strefy-w-gospodarce.html>

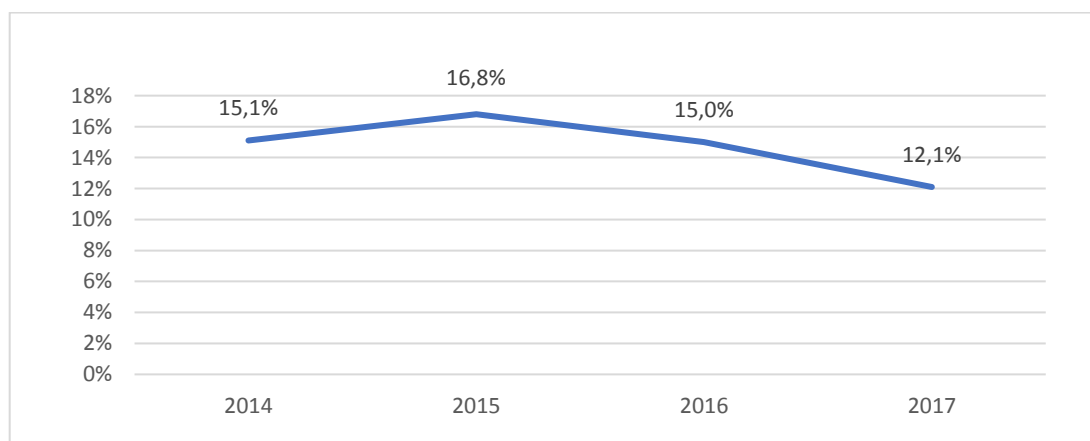
Jak wynika z powyższego, w Polsce problem szarej strefy nabiera szczególnego znaczenia przez swoje natężenie – bardziej odczuwamy zatem również negatywne skutki tego zjawiska.

2. SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH W POLSCE OD 2014 ROKU. DZIAŁANIA PODEJMOWANE OD ROKU 2015 I ICH KONSEKWENCJE

Opisane w poprzednim rozdziale konsekwencje rozrostu szarej strefy odnoszące się do podmiotów funkcjonujących na rynku (kwestie konkurencyjności), a także konsumentów, mają szczególne znaczenie w przypadku towarów akcyzowych, takich jak np. wyroby tytoniowe. Dzieje się tak, ponieważ ogromna część (ok. 80 proc.) przeciętnej ceny paczki papierosów to suma należności publicznoprawnych, jakie należy uiścić z tytułu jej sprzedaży. Tym samym potencjalny zysk podmiotu działającego nielegalnie staje się odpowiednio większy. Co gorsza, podmioty operujące w szarej strefie mogą sobie pozwolić de facto na przyjęcie wyższych marż, niż podmioty funkcjonujące całkowicie legalnie – różnica wynikająca z braku kosztów podatkowych kompensuje ją z nawiązką. W rezultacie dochodzi do sytuacji, w której przestępcy mogą sprzedawać wyroby tytoniowe taniej niż uczciwi przedsiębiorcy, osiągając z tytułu pojedynczej transakcji wyższy czysty zysk niż one.

Firma doradcza KPMG prowadzi coroczne badania skali i rozwoju szarej strefy na rynku papierosowym w Unii Europejskiej, dostarczając szereg bardzo interesujących danych.

Wykres 2. Udział szarej strefy w konsumpcji papierosów w Polsce



Źródło: <https://public.tableau.com/profile/project.sun#!/vizhome/CountryReport2017/CountrySelection>

Jak widać na powyższym wykresie, udział szarej strefy w konsumpcji papierosów w Polsce osiągnął szczyt w roku 2015 (niemal 17 proc. całkowitej konsumpcji papierosów odbywało się wówczas w szarej strefie) i od tamtego momentu zaczął spadać do poziomu ok. 12 proc. w roku 2017. Wobec tych danych zasadne wydaje się być postawienie dwóch pytań: dlaczego szara strefa urosła do tak wysokiego poziomu w roku 2015, a także co sprawiło, że zaczęła później z taką dynamiką spadać.

Odpowiedzi na pierwsze pytanie Związek Przedsiębiorców i Pracodawców udzielał już na łamach kilku opracowań, a ponadto – jeszcze zanim doszło do sytuacji krytycznej – przestrzegał przed spełnieniem się takiego scenariusza⁸. Główne przyczyny wzrostu szarej strefy wyrobów tytoniowych, w tym papierosów, do 2015 roku były dwie: całkowicie nieracjonalna polityka podatkowa oraz niedostatecznie intensywna walka z szarą strefą samą w sobie.

Jeśli chodzi o tę pierwszą, geneza problemu jest bardzo prosta. Przez dłuższy czas polityka Ministerstwa Finansów opierała się na podwyższaniu stawek akcyzy na papierosy. Należy w tym miejscu wspomnieć, że zgodnie z art. 99 ust. 2 pkt 1 akcyza na papierosy składa się z dwóch komponentów, które można w uproszczeniu nazwać komponentem kwotowym oraz komponentem proporcjonalnym. Komponent kwotowy oznacza określoną kwotę pieniężną, stanowiącą część wysokości podatku za każde 1000 sztuk papierosów, podczas gdy komponent proporcjonalny wyrażony jest w tradycyjnej dla stawek podatkowych formie stopy procentowej i odnosi się do maksymalnej ceny detalicznej, przez którą rozumie się cenę wyznaczoną i wydrukowaną przez producenta, importera lub podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego na opakowaniu jednostkowym papierosów lub tytoniu do palenia. Od 2014 roku stawka akcyzy na papierosy pozostaje niezmienna i wynosi 206,76 zł za każde 1000 sztuk oraz 31,41 proc. maksymalnej ceny detalicznej, jednak wcześniej podlegała dynamicznym i zbyt wysokim podwyżkom. Wziąwszy pod uwagę ustalenia poczynione dotychczas (tj. że pokusa działania w szarej strefie jest największa tam, gdzie można osiągnąć z tego tytułu potencjalnie największe korzyści, czyli tam, gdzie duży udział w cenie produktu mają koszty podatkowe), nietrudno powiązać wzrost stawek akcyzy ze wzrostem udziału szarej strefy w polskim rynku papierosowym. Od 2015 roku nie podwyższano akcyzy, czego skutki możemy obserwować do dnia dzisiejszego.

W zakresie walki z szarą strefą podjęto szereg działań legislacyjnych, tworzących pewne oprzyrządowanie prawne do rzeczywistego i skutecznego przeciwstawiania się temu zjawisku. Już wcześniej (tj. przed 2015 rokiem) ustawodawca podejmował pewne kroki mające na celu ograniczenie szarej strefy, jednak z reguły miały one charakter działań punktowych, rozwiązujących problem w określonym zakresie. Wspomnieć należy choćby objęcie z dniem 1 stycznia 2013 roku podatkiem akcyzowym suszu tytoniowego (w pierwotnej wersji pojęcie to odnosiło się wyłącznie do suchego tytoniu, po nowelizacji w regulacji mowa jest o tytoniu, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym, bez względu na wilgotność). We wcześniejszym stanie prawnym, liść tytoniu podlegał opodatkowaniu akcyzie dopiero po pocięciu – w całości mógł być zaś sprzedawany bez akcyzy. W rezultacie, fabryki (często chałupnicze) produkujące papierosy do sprzedaży w szarej strefie, uzyskiwały dostęp do relatywnie taniego surowca, który po zakupie można było w nierejestrowany sposób przetworzyć, a następnie użyć do produkcji papierosów. O skali zjawiska świadczył fakt, że legalna sprzedaż tytoniu do palenia wynosiła wówczas ok. 200 ton miesięcznie, podczas gdy w takim samym okresie sprzedawano miliard gliz, do wypełnienia których potrzebne jest ok. 1000 ton tytoniu (czyli aż pięć razy więcej, niż wynosił wolumen legalnej sprzedaży!)⁹.

⁸ Por. http://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/08/omt8yt_12.04.2016RaportSzarastrefatoniueuczciwakonkurencja.pdf, http://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/11/omt8r4_02.04.2014BroszuraKrzywalaftera.....pdf.

⁹ <https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/czy-akcyza-na-liscie-tytoniowe-powstrzyma-szara-st,94>.

Działania takie, jak to opisane powyżej, nie adresowały jednak w sposób kompleksowy problemu szarej strefy, eliminowały tylko jeden z kanałów jej poszerzania. Pierwszym ważniejszym pakietem zmian w zakresie przeciwdziałania szarej strefie była ustawa z dnia 24 lipca 2015 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw. W ramach tej regulacji wprowadzono istotne zmiany odnoszące się do pośredniczących podmiotów tytoniowych. Pośredniczące podmioty tytoniowe, zgodnie ze słowniczkiem ustawowym zawartym w ustawie o podatku akcyzowym, są to podmioty posiadające miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju, przedsiębiorcy zagraniczni posiadający oddział z siedzibą na terytorium kraju, utworzony na warunkach i zasadach określonych w ustawie z dnia 6 marca 2018 roku o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub przedsiębiorca zagraniczny, który wyznaczył podmiot reprezentujący go na terytorium kraju, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie suszu tytoniowego, który został wpisany do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych. Właśnie w zakresie tego ostatniego składnika definicji pośredniczącego podmiotu tytoniowego doszło do największych zmian. W stanie prawnym przed 1 stycznia 2016, by rozpocząć działalność jako pośredniczący podmiot tytoniowy, wystarczyło złożyć pisemne powiadomienie. W ramach nowelizacji, wprowadzono cały nowy Rozdział 3a do Działu II ustawy, regulujący kwestie związane z rejestracją pośredniczących podmiotów tytoniowych. Zgodnie z art. 20a ustawy, prowadzenie działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot tytoniowy wymaga wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych, który jest publikowany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (albo upoważniony przez niego organ). Decyzję o wpisie podejmuje, z uwzględnieniem warunków opisanych w ustawie, naczelnik urzędu skarbowego. Dodatkowo na pośredniczące podmioty tytoniowe nałożono obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego (zabezpieczenie generalne jako zasada), a także wprowadzono obowiązek prowadzenia przez nie ewidencji suszu tytoniowego.

Jeszcze szerzej zakrojone zmiany przyniosła ustawa z dnia 27 października 2017 roku o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych, zwana potocznie „pakietem tytoniowym”. Pierwszą z najistotniejszych zmian jest nowelizacja art. 9b ustawy o podatku akcyzowym. W nowym brzmieniu stanowi on, że susz tytoniowy bez akcyzy, w połączeniu z dostawą wewnątrzspółnotową lub eksportem, będzie mógł sprzedawać tylko podmiot prowadzący skład podatkowy, grupa producentów suszu tytoniowego zrzeszająca rolników lub pośredniczący podmiot tytoniowy. Oznacza to, że z uprawnienia tego nie mogą skorzystać rolnicy samodzielnie sprzedający susz tytoniowy w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej lub eksportu – podlegają oni zatem obowiązkowi podatkowemu, jednak zapłacona akcyza podlega zwrotowi na zasadach ogólnych. Ponadto do art. 9b dodano ustęp 6, w którym nałożono na pośredniczące podmioty tytoniowe oraz przedsiębiorców zagranicznych posiadających oddział z siedzibą na terytorium kraju, obowiązek przekazywania Dyrektorowi Generalnemu Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa danych dotyczących masy skupionego od producentów surowca tytoniowego. Informacje te przekazuje zatem zarówno producent (w zakresie surowca dostarczonego nabywcy), jak i sam nabywca, który raportuje dane dotyczące surowca skupionego. W ten sposób ułatwiono ewentualne wykrywanie

nieprawidłowości, bowiem dane raportowane przez obie strony transakcji powinny się ze sobą oczywiście pokrywać. Stworzono przy okazji narzędzie umożliwiające monitorowanie obrotu surowcem tytoniowym w Polsce.

Ponadto w ramach pakietu wprowadzono również szereg zmian odnoszących się do zabezpieczeń akcyzowych, jednak kluczowe było – jak się wydaje – wprowadzenie obowiązku uzyskania wpisu do rejestru producentów surowca tytoniowego każdego producenta rolnego prowadzącego działalność w zakresie uprawy tytoniu, a także produkcji lub zbytu surowca tytoniowego. Zgodnie z art. 40hc ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych, do 15 maja każdego roku producent surowca tytoniowego musi przekazać dyrektorowi oddziału terenowego Krajowego Ośrodka informacje m.in. o:

- powierzchni uprawy poszczególnych grup odmian tytoniu w poprzednim roku zbiorów, z podaniem identyfikatorów działek ewidencyjnych, na których był uprawiany tytoń,
- zawartych w poprzednim roku zbiorów umowach zbycia surowca tytoniowego (w tym daty zawarcia umów, rok uprawy tytoniu, z którego wyprodukowano zbywany surowiec tytoniowy itd.),
- szacunkowej masie wyprodukowanego surowca tytoniowego w poprzednim roku zbiorów, z podziałem na grupy odmian tytoniu,
- masie surowca tytoniowego dostarczonego nabywcy na podstawie każdej z umów zbycia surowca tytoniowego,
- szacunkowym stanie magazynowym surowca tytoniowego na dzień 30 kwietnia roku złożenia informacji,
- masie surowca tytoniowego zniszczonego,
- powierzchni uprawy poszczególnych grup odmian tytoniu w roku złożenia informacji.

Warto zaznaczyć, że do danych zgromadzonych w rejestrze, dostęp ma policja, służba celno-skarbowa, a także sądy i prokuratorzy. Dzięki temu możliwe jest prowadzenie działań mających na celu ograniczenie nielegalnego obrotu surowcem tytoniowym. Za nie przekazywanie informacji, przekazywanie informacji niepełnych lub niezgodnych ze stanem faktycznym albo przekazywanie informacji po upływie terminu, grozi kara grzywny – spełnianie wymogów ustawy jest zatem obwarowane sankcją karną.

Wydaje się zatem, że powyższe działania, tj. powstrzymanie dalszych podwyżek akcyzy lub przyjęcie kilkuletniej Mapy Drogowej, zakładającej podwyżki nie wyższe niż średni poziom inflacji, a także skonstruowanie konkretnych instrumentów prawnych służących walce z szarą strefą na rynku wyrobów tytoniowych, pozwoliło w istotnym stopniu ograniczyć zakres działania podmiotów funkcjonujących nielegalnie, co jest doskonale widoczne w statystykach opracowanych przez KPMG.

SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH OBECNIE – POTENCJALNE PRZYCZYNY PROBLEMU. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO JAKO KLUCZ DO JEGO ROZWIĄZANIA

3. SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH OBECNIE – POTENCJALNE PRZYCZYNY PROBLEMU. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO JAKO KLUCZ DO JEGO ROZWIĄZANIA

Mimo działań opisanych w poprzednim rozdziale oraz faktu, iż ich skutkiem było znaczne ograniczenie szarej strefy rynku wyrobów tytoniowych w Polsce, nie można absolutnie postawić tezy, że nie mamy już z szarą strefą problemu. Mimo bowiem istotnej poprawy, udział szarej strefy w konsumpcji wyrobów tytoniowych jest w Polsce wciąż wyższy niż w Unii Europejskiej ogółem (wspomniane 12,1 proc. w Polsce vs. 8,7 proc. w Unii Europejskiej według KPMG – różnica wynosi zatem niemal 30 proc.!). To oznacza, że w dalszym ciągu mamy spory dystans do nadrobienia. Jest to istotne zarówno z punktu widzenia producentów i dystrybutorów funkcjonujących całkowicie legalnie i wywiązujących się ze wszystkich obowiązków, konsumentów którzy mają prawo dostępu do wyrobów spełniających wszelkie normy i podlegających regularnym kontrolom jakości, a także państwa polskiego jako takiego. Według wyliczeń ekspertów KPMG, jeśli wolumen konsumpcji papierosów w szarej strefie zostałby przeniesiony do legalnego obrotu, wiązałoby się to z uzyskaniem dodatkowych 627 milionów euro wpływów podatkowych, co przekłada się na ok. 2,7 mld zł.

Wydaje się, że przy wszystkich zmianach, jakie zachodzą w zakresie organizacji rynku produkcji tytoniu, a także w zakresie podatku akcyzowego, obszarem który wciąż nie został w należyty sposób zreformowany, jest kodeks karny skarbowy (kks). Jest to akte prawny, który zawiera opisy przestępstw i wykroczeń skarbowych, a także przewiduje za nie sankcje. Innymi słowy, jest podstawowym narzędziem do zwalczania przestępczości gospodarczej. Przestępczość tego rodzaju ma kilka cech dystynktywnych, odróżniających ją od przestępczości „pospolitej”, opisanej w kodeksie karnym. Brak jest w jej przypadku elementu przemocy fizycznej, działania podejmowane w jej ramach często stwarzają pozory legalności, lecz skutkują poważnymi stratami. Ofiarami przestępczości gospodarczej padają zazwyczaj anonimowe osoby fizyczne, niektóre gałęzie gospodarki oraz ważne instytucje państwowe¹⁰. Nie ulega zatem wątpliwości, że zdecydowana większość przestępstw i wykroczeń popełnianych w związku z funkcjonowaniem w szarej strefie wyrobów tytoniowych ma znamiona przestępczości gospodarczej. Tym samym to kodeks karny skarbowy powinien te czyny zabronione opisywać i opatrywać sankcjami (chyba, żeby ustawodawca zdecydował się na rozwiązanie alternatywne i opisanie przestępstw akcyzowych w całkowicie osobnym akcie, co z uwagi na ich swoisty charakter wydaje się być całkiem uzasadnione). Niestety, w aktualnym kształcie przepisy nie spełniają w wystarczającym stopniu swoich funkcji: prewencyjnej, ochronnej i kompensacyjnej.

¹⁰ http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-787791ae-32f5-4b2f-8777-c4d7ad83727d/c/165_PDFsam_Studia_nad_Bezpieczenstwem_nr_1_-_tekst.pdf.

SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH OBECNIE – POTENCJALNE PRZYCZYNY PROBLEMU. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO JAKO KLUCZ DO JEGO ROZWIĄZANIA

W kwietniu bieżącego roku Minister Sprawiedliwości Zbigniew Ziobro przedstawił program reform prawa karnego zatytułowany „Sprawiedliwość i bezpieczeństwo”¹¹. W dokumencie omówiono szereg propozycji zmian w prawie karnym – od wprowadzenia surowszych kar za najcięższe przestępstwa, poprzez walkę z drobnym złodziejstwem, aż do postulatu stypizowania przestępstwa „cofania liczników” w samochodach. Przestępczości gospodarczej poświęcono w siedemnastostronicowym tekście zaledwie jedną, niecałą stronę, i propozycje zmian skupiono w trzech punktach: wyższe kary za łapówki, ściganie fałszerzy faktur, walka z lewymi przetargami. Jakkolwiek należy docenić inicjatywę Ministerstwa w zakresie reformowania prawa karnego, to wydaje się, że bardzo zasadne byłoby przedstawienie obszerniejszej reformy kodeksu karnego skarbowego, ponieważ w aktualnym kształcie nie pozwala on na skuteczne karanie i odstraszanie przestępców gospodarczych.

Podstawowe problemy związane z konstrukcjami przewidzianymi w kks wobec przestępstw akcyzowych w zakresie wyrobów tytoniowych są dwa. Po pierwsze, stypizowano dużo rodzajów czynów zabronionych, jednak zrobiono to w sposób nieprecyzyjny, przez co organy chętnie korzystają z prostszej ścieżki i wykorzystują art. 54 odnoszący się do uchylania się od opodatkowania. Zgodnie z przepisem, podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych (wg stanu na rok 2018: od 70 zł do nieco ponad 20 mln zł) albo karze pozbawienia wolności (najkrócej 5 dni, najdłużej pięć lat), albo obu tym karom łącznie. Jednocześnie, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości (takiej, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wartości minimalnego wynagrodzenia za pracę, a zatem w 2018 roku jest to ok. 420 tysięcy złotych), podlega jedynie karze grzywny w podanej wyżej wysokości. Ostatecznie zaś, jeśli kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekracza 10,5 tys. zł, czyn zakwalifikowany jest jako wykroczenie skarbowe i możliwa jest w tym przypadku jedynie kara grzywny w wysokości od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia.

Warto zauważyć, że sankcja karna za popełnienie czynu zabronionego opisanego w art. 54 kks, jest w bardzo niewielkim stopniu powiązana z wielkością uszczuplenia (mamy w istocie progi: 10,5 tys. zł, 420 tys. zł i powyżej). Dodatkowo, przy stosunkowo niewielkich kwotach uszczuplenia, zakłada ona mało dokuczliwe kary, co jest zrozumiałe ze względu na charakter przepisu. Nie przystaje on jednak do specyfiki przestępstw akcyzowych, które cechują się potencjalnymi bardzo dużymi korzyściami finansowymi płynącymi z działalności, dużym poziomem zorganizowania, całkowicie umyślnym i w pełni świadomym charakterem popełnianych czynów, a także istotnym zaangażowaniem zorganizowanych grup przestępczych. Co do zasady, przestępstwa akcyzowe zaadresowane są w przepisach art. 63 – 75 kks. Są one jednak stosunkowo skomplikowane (a zatem i ciężiej stosowalne niż art. 54), a dodatkowo opisują niewielkie fragmenty nielegalnego wprowadzania produktów na rynek, a nie sam proces (oraz przygotowanie do niego) w całości. W rezultacie

¹¹ <https://www.ms.gov.pl/pl/informacje/download,10881,1.html>.

SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH OBECNIE – POTENCJALNE PRZYCZYNY PROBLEMU. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO JAKO KLUCZ DO JEGO ROZWIĄZANIA

zdecydowana większość podmiotów działających w szarej strefie wypełnia de facto znamiona niemal wszystkich przepisów karno-skarbowych odnoszących się do wyrobów akcyzowych, co utrudnia skuteczne doprowadzenie sprawy karno-skarbowej do końca. Jednocześnie, zgodnie z art. 39, kara łączna może zostać wymierzona przez sąd w granicach od najwyższej z kar wymierzonych za poszczególne przestępstwa do ich sumy, bez możliwości przekroczenia 1080 stawek dziennych grzywny, 2 lat ograniczenia wolności albo 15 lat pozbawienia wolności. Maksymalny wymiar kary finansowej nie stanowi zatem nawet dwukrotności maksymalnej grzywny za pojedyncze przestępstwo akcyzowe.

Jeśli chodzi o drugi zakres, w którym przepisy kks nie odpowiadają specyfice przestępstw akcyzowych – chodzi naturalnie o przewidzianą w kodeksie wysokość kar, co zostało już zasygnalizowane w poprzednim akapicie. Według autorów i analityków, mimo że nielegalna produkcja, przemyt i dystrybucja wyrobów tytoniowych jest jedną z najbardziej dochodowych działalności grup przestępczych (finansowo porównywalną z handlem narkotykami), odpowiedzialność karna grożąca za te przestępstwa jest niewspółmiernie niska w porównaniu do możliwych do osiągnięcia zysków¹².

W związku z powyższym, zasadne wydaje się przeprowadzenie szeregu działań ukierunkowanych na skuteczniejsze zwalczanie przestępczości gospodarczej w zakresie nielegalnego obrotu (na każdym etapie) wyrobami tytoniowymi. Głównym postulatem jest oczywiście większe powiązanie dotkliwości kar z wielkością uszczupień wpływów budżetowych, przy jednoczesnym określeniu pewnego minimalnego limitu kary – oba te działania powinny służyć zwiększeniu dotkliwości kar, które - jak już ustalono - nie odpowiadają możliwym do osiągnięcia zyskom (przez co, z czysto analitycznego punktu widzenia, „opłaca się” popełniać tego rodzaju przestępstwa, ponieważ dochody z tego tytułu wielokrotnie przewyższają stosowane kary). Należy zatem wprowadzić dolny wymiar kary pozbawienia wolności, a także zwiększyć górny limit kary dla przestępstw dotyczących wyrobów akcyzowych, szczególnie przy znacznej wartości uszczuplenia należności publicznoprawnych. W tym kontekście należałoby rozważyć również zwiększenie górnego limitu kary w przypadku wyroków łącznych wydawanych w sprawach tego rodzaju.

Niemal całkowicie umykają regulacjom karno-skarbowym drobni przemytnicy i producenci, czy też dystrybutorzy, funkcjonujący często na targowiskach, na niewielką skalę. Co do zasady, ostrze poważnych sankcji karnych wymierzone powinno zostać przeciwko zorganizowanym grupom przestępczym działającym na szeroką skalę, jednak działalność również takich, pojedynczych podmiotów powinna być odpowiednio opisana w przepisach i obwarowana adekwatnymi karami. Wydaje się, że najlepszym rozwiązaniem byłoby stworzenie taryfikatora mandatów, który automatycznie wiązałby wysokość kary z poziomem uszczuplenia należności podatkowych. Jednocześnie uzasadnione wydaje się być wprowadzenie rejestru wykroczeń i usankcjonowanie zasady, że kumulacja wykroczeń (jako że mamy w tym zakresie do czynienia z podmiotami popełniającymi w krótkich odstępach czasu wiele wykroczeń

¹² *Czasopisma.pwsplock.pl/index.php/ne/article/view/88.*

SZARA STREFA WYROBÓW TYTONIOWYCH OBECNIE – POTENCJALNE PRZYCZYNY PROBLEMU. NOWELIZACJA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO JAKO KLUCZ DO JEGO ROZWIĄZANIA

skarbowych) będzie po przekroczeniu pewnego progu wartości uszczupień traktowana jak przestępstwo skarbowe. Jak już wspomniano, najbardziej dotkliwe kary powinny być przewidziane dla zorganizowanych grup przestępczych, jednak nawet poszczególne osoby często stanowią swojego rodzaju narzędzie w ich rękach, dlatego też należy skutecznie zwalczać również ich działalność.

Jednocześnie znacznie surowsze powinny być sankcje za nieprzestrzeganie wymogów określonych w ustawie o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzania wyrobów tytoniowych. Sąd powinien móc wymierzyć w takim przypadku karę pozbawienia wolności na czas do przynajmniej pięciu lat, a dodatkowo w przepisach powinien być przewidziany obowiązkowy przepadek przedmiotów służących do popełnienia przestępstwa. W praktyce oznaczałoby to każdorazowy przepadek maszyn do wytwarzania wyrobów tytoniowych, co w istotnym stopniu ograniczyłoby możliwości reprodukcji punktów nielegalnej działalności, a także w większym stopniu odstraszało potencjalnych sprawców. Obecnie przewidziane kary (w art. 12a ustawy – grzywna, kara ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku za wytwarzanie wyrobów tytoniowych bez wymaganego wpisu do rejestrów) zdecydowanie nie spełniają swojej funkcji.

Zmian wymagają również przepisy ustawy Prawo własności przemysłowej. W art. 305 objęto sankcją grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2 oznaczanie towarów podrobionym znakiem towarowym w celu wprowadzenia ich do obrotu, a także dokonywanie obrotu takimi towarami. W dyspozycji przepisu nie znajduje się przygotowanie do popełnienia tego przestępstwa, co w praktyce sprawia, że samo znalezienie podrobionych opakowań przygotowanych do produkcji nielegalnych wyrobów akcyzowych nie jest karalne. Bezpośrednio wpływa to na skuteczność przewidzianych w ustawie przepisów karnych.

Jak widać, pole do wprowadzenia skutecznych reform rozproszone jest w przynajmniej kilku aktach. Ustawodawcy przysługuje oczywiście prawo wyboru, czy kompleksowej reformy przepisów karnych w sprawach dotyczących przestępstw gospodarczych z zakresu obrotu towarami akcyzowymi należy dokonać poprzez ujęcie dedykowanych regulacji w osobnym akcie (jest to poniekąd uzasadnione z uwagi na specyfikę tych przestępstw), czy też dokonać punktowych zmian w poszczególnych aktach.

4. NAJBLIŻSZE WYZWANIA W ZAKRESIE PRZECIWDZIAŁANIA PONOWNEMU WZROSTOWI SZAREJ STREFY

Jak wskazano w poprzednim rozdziale, mimo niewątpliwego sukcesu, jakim okazała się być kombinacja rozsądnej polityki podatkowej i dobrych zmian legislacyjnych ukierunkowanych na zwalczanie szarej strefy, rząd nie może spocząć na laurach, a podejmowanie dalszych inicjatyw uderzających w nielegalną produkcję i obrót wyrobami tytoniowymi jest konieczne – nie tylko jednak ze względu na to, że problem szarej strefy jest w Polsce dalej istotny. W ciągu najbliższych lat, rząd będzie musiał sprostać dodatkowym wyzwaniom wynikającym ze zmian prawnych procedowanych na poziomie Unii Europejskiej. Identyfikacja tych ryzyk nie jest trudna, jednak niewątpliwie należy wziąć je pod uwagę jako argument świadczący o potrzebie wzmocnienia działań zmniejszających udział szarej strefy w rynku.

Pierwszym ryzykiem jest wejście w życie zakazu stosowania dodatków aromatycznych w papierosach przewidzianego w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z 3 kwietnia 2014 roku 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. Zgodnie z artykułem 7 dyrektywy, państwa członkowskie zakazują wprowadzania do obrotu wyrobów tytoniowych o charakterystycznym aromacie. Oznacza to, że zakazane będzie również wprowadzanie do obrotu papierosów mentolowych. Na podstawie ust. 14 przytoczonego artykułu, zakaz zacznie obowiązywać od dnia 20 maja 2020 roku. Zakaz ten wiąże się z bardzo dużym zagrożeniem ponownego wzrostu szarej strefy, jako że sprzedaż papierosów mentolowych odpowiada za niemal 25 proc. rynku¹³. Trzeba jednocześnie zaznaczyć, że Polska to kraj graniczny Unii Europejskiej i w jej bezpośrednim sąsiedztwie znajdują się państwa, w których unijne obostrzenia nie będą obowiązywały, z których to państw pochodzi zresztą istotna część papierosów sprzedawanych i konsumowanych w szarej strefie. Tym samym zakaz sprzedaży papierosów mentolowych wiąże się z ryzykiem powrotu powszechnej szarej strefy – tym razem opartej o dystrybucję zakazanych w Polsce od maja 2020 roku papierosów mentolowych. Z tego punktu widzenia, kluczowa dla zachowania pozytywnego trendu coraz niższego udziału szarej strefy w rynku papierosów będzie szczelność wschodnich granic Polski – ich odpowiednie zabezpieczenie spowoduje, że znacznie ciężiej będzie sprowadzać do naszego kraju papierosy mentolowe. Jest to niewątpliwie obszar działań przeznaczonych do tego służb, na który będzie trzeba zwrócić szczególną uwagę w ciągu najbliższych kilkudziesięciu miesięcy.

Drugim obszarem, w którym może wystąpić potencjalne ryzyko wzrostu szarej strefy, i na który rząd powinien uważać, jest kwestia minimalnego poziomu opodatkowania wyrobów tytoniowych akcyzą ustalonego na poziomie Unii Europejskiej. Niektóre z państw

¹³ Dane własne.

NAJBLIŻSZE WYZWANIA W ZAKRESIE PRZECIWDZIAŁANIA PONOWNEMU WZROSTOWI SZAREJ STREFY

tzw. „starej Unii” zgłaszają postulaty podniesienia go w ramach rewizji dyrektywy tytoniowej. Polski ustawodawca, a także dyplomaci i eksperci będący w roboczych, stałych kontaktach zarówno z instytucjami UE, jak i poszczególnymi państwami członkowskimi, nie powinni dopuścić do nagłej, nieracjonalnej podwyżki akcyzy minimalnej. Istnieje bowiem istotne ryzyko, że rzeczona podwyżka mogłaby doprowadzić do stymulującego wzrostu cen, wobec teoretycznego braku podwyżek w państwach ościennych, i wzrostu szarej strefy. Tym samym również ewentualna rewizja dyrektywy tytoniowej i dokonana w jej ramach podwyżka minimalnej akcyzy na wyroby tytoniowe powinna stanowić obszar, na który szczególną uwagę winni zwracać przedstawiciele rządu i kluczowi decydenci.

Wspomniane ryzyka mają swoje źródło w aktywności legislacyjnej na poziomie Unii Europejskiej, a zatem nie są do końca od Polski zależne, jednak to, w jaki sposób rządzący zdecydują się je zneutralizować, będzie kluczowe dla udziału szarej strefy w rynku wyrobów tytoniowych w najbliższej przyszłości.

5. PODSUMOWANIE.

Jak przedstawiono w opracowaniu, problem szarej strefy dotyczy nie tylko „gospodarki państwa”, jako pewnego abstrakcyjnego tworu, który opisujemy za pomocą wskaźników takich, jak PKB czy wpływy do budżetu państwa, ale także konkretnych podmiotów uczciwie konkurujących ze sobą na rynku oraz konsumentów. Funkcjonowanie nielegalnych fabryk wyrobów akcyzowych, a także obrót nimi – na dowolną skalę – jest niekorzystne dla wszystkich wymienionych wyżej uczestników życia gospodarczego. Tym samym uzasadnione jest podjęcie wysiłku w celu stworzenia regulacji pozwalających na skuteczniejszą walkę z tym zjawiskiem.

WWW.ZPP.NET.PL