

Anna Karczewska, Szymon Parulski

# Niemiecka legislacja podatkowa na przykładzie akcyzy tytoniowej – wzór dla Polski?

**Słowa kluczowe:** legislacja podatkowa, akcyza, wyroby tytoniowe, papierosy, tytoń do podgrzewania, płyn do papierosów elektronicznych

**Projekt nowelizacji niemieckiej ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych powinien stanowić wzór dla zmian przepisów podatkowych, nie tylko akcyzowych, w Polsce. Zmiany te bowiem zostały bardzo dobrze przygotowane zarówno od strony legislacyjnej, jak i od strony uzasadnienia ekonomiczno-społecznego. Tam, gdzie sytuacja nie wymaga istotnej zmiany, projekt zakłada stopniowe korekty, ale w sytuacji szczególnej, tj. wprowadzenia opodatkowania wyrobów nowatorskich, projekt za jednym posunięciem dokonuje niezbędnej i całościowej zmiany traktowania podatkowego. Zakłada ponadto wielomiesięczne *vacatio legis*, rzadko spotykane w polskiej praktyce podatkowej, a co więcej – dokonuje zmian na najbliższe pięć lat. Mapa drogowa w opodatkowaniu wyrobów tytoniowych zapewni po raz kolejny nie tylko stały wzrost dochodów budżetowych w Niemczech, ale również zabezpieczy przed rozrostem szarej strefy. Wprowadzenie takiej kultury legislacji podatkowej w Polsce byłoby rewolucją, której ofiarami mogliby zostać jedynie doradcy podatkowi, którzy teraz są rozpieszczani ciągłymi i niedopracowanymi zmianami wszystkich przepisów podatkowych.**

## 1. Wprowadzenie

Niemiecka ustawa o podatku od wyrobów tytoniowych<sup>1</sup> stanowi implementację unijnych przepisów akcyzowych.

Odmienne niż w Polsce, w Niemczech nie ma jednej ustawy akcyzowej – obowiązują odrębne ustawy dotyczące poszczególnych grup wyrobów akcyzowych<sup>2</sup>. Przepisy akcyzowe poszczególnych państw UE podlegają harmonizacji na zasadach zbliżonych do harmonizacji VAT.

Ogólne zasady opodatkowania akcyzą zostały określone w dyrektywie Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r.

<sup>1</sup> Ustawa o podatku od wyrobów tytoniowych z 15.07.2009 r. (Federalny Dziennik Ustaw BGBl. I, s. 1870) wraz z uzasadnieniem; <https://dip21.bundestag.de/dip21/btd/19/286/1928655.pdf>

<sup>2</sup> Są to: Energiesteuergesetz (EnergieStG) dotyczący podatku energetycznego, Stromsteuergesetz (StromStG) dotyczący podatku od energii elektrycznej, Alkoholsteuergesetz (AlkStG) dotyczący podatku od alkoholu, Biersteuergesetz (BierStG) dotyczący podatku od piwa, Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen (SchaumwZwStG) dotyczący podatku od wina musującego i półproduktów, Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG) dotyczący podatku od kawy oraz Alkopopsteuergesetz (AlkopopStG) dotyczący podatku od aromatyzowanych napojów alkoholowych tzw. Alkopop.

w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG<sup>3</sup>. Natomiast szczegółowe zasady opodatkowania poszczególnych grup wyrobów akcyzowych są określone w tzw. dyrektywach strukturalnych i taryfowych. Wyjątkowo w przypadku opodatkowania wyrobów tytoniowych jedna dyrektywa, czyli dyrektywa Rady 2011/64/UE z 21.06.2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych<sup>4</sup>, określa, jakie towary stanowią wyroby tytoniowe oraz na jakich zasadach i w jakiej wysokości są one opodatkowane. Unijne przepisy akcyzowe podlegają okresowej (co do zasady co pięć lat) weryfikacji oraz nowelizacji. Obecnie na poziomie UE trwa przegląd akcyzowej dyrektywy tytoniowej. Komisja Europejska sporządziła już swoje analizy i 30.03.2021 r. otworzyła etap publicznych konsultacji zmian tych przepisów z innymi państwami UE, przemysłem oraz innymi uczestnikami rynku. Dyskusje te mają zakończyć się 22.06.2021 r. W tym świetle działania nowelizacyjne niemieckiego ministerstwa finansów mogą wydawać się przedwczesne, jak bowiem wielokrotnie wskazywało polskie ministerstwo, nie ma sensu zmieniać przepisów

<sup>3</sup> Dz.Urz. UE L 9 z 2009 r., s. 12 ze zm. Dyrektywa ta jest nazywana dyrektywą horyzontalną.

<sup>4</sup> Dz.Urz. UE L 176, s. 24. Dyrektywa ta jest nazywana akcyzową dyrektywą tytoniową.

krajowych, zanim UE nie zdecyduje, w jakim kierunku będzie przebiegała harmonizacja.

Natomiast Niemcy uznali, że jak najszybsze uchwalenie przepisów krajowych wzmocni ich pozycję negocjacyjną w trakcie prac nad harmonizacją, a na pewno pozwoli na stosowanie własnych rozwiązań w okresie przejściowym.

Czyje podejście okaże się słuszne, dowiemy się już niedługo, ponieważ KE planuje zakończyć prace nad kierunkiem zmian, tj. przygotować projekt nowelizacji dyrektywy, do końca tego roku. Tymczasem warto przeanalizować projekt nowelizacji niemieckich przepisów nie tylko ze względu na kierunek zmian, ale również, a może przede wszystkim, na sposób ich wprowadzenia i uzasadnienia.

## 2. *Ratio legis* zmiany ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych

Niemiecka ustawa tytoniowa nie była zmieniana od 2011 r., czyli przez prawie 10 lat. Wprawdzie zmiany wtedy wprowadzone obejmowały lata 2012–2016 (niemieckie przepisy tradycyjnie zawierały tzw. mapę drogową zmian stawek akcyzy na kolejne lata), jednak ostatnie pięć lat bez zmiany przepisów to okres bardzo długi. Tymczasem na rynku pojawiło się wiele wyrobów alternatywnych, które doprowadziły do zmian nawyków konsumpcyjnych, a w rezultacie również do spadku sprzedaży tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Z uwagi na powyższe niemiecki Minister Finansów postanowił nie tylko zaktualizować model podatku od tradycyjnych wyrobów tytoniowych, ale również zmienić w sposób istotny zasady opodatkowania tytoniu do podgrzewania oraz wprowadzić opodatkowanie płynu do papierosów elektronicznych. Projekt zmian w tym zakresie został opublikowany 11.02.2021 r., a 24.03.2021 r. został zatwierdzony przez niemiecki rząd. Co ważne, wejście zmian w życie zostało zaplanowane na 1.01.2022 r., a w przypadku opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych nawet na 1.07.2022 r.

Można by jednak powiedzieć, że w Polsce *vacatio legis* było jeszcze dłuższe, ponieważ ustawa nakładająca akcyzę na nowatorskie wyroby tytoniowe zaczęła obowiązywać dopiero po prawie dwóch latach od jej uchwalenia<sup>5</sup>. Podobieństwo jest tylko pozorne, ponieważ pierwotnie opodatkowanie wyrobów nowatorskich

w Polsce miało nastąpić już 1.01.2019 r.<sup>6</sup> Jednak ze względu na nieprzygotowanie polskiej branży płynów do papierosów elektronicznych oraz obawy co do istotnego ryzyka rozwoju szarej strefy ustawodawca w ostatniej chwili przesunął termin wejścia w życie efektywnych stawek akcyzy na 1.07.2020 r.<sup>7</sup> Następnie, kilka dni przed ostatecznym terminem wejścia w życie tych przepisów, w dniu 30.06.2020 r. Minister Finansów wydał bezprecedensowe w polskim systemie akcyzy rozporządzenie o zaniechaniu poboru akcyzy do 1.10.2020 r.<sup>8</sup>

Powodem zaniechania poboru akcyzy była oczywiście sytuacja epidemiczna, która wielu przedsiębiorcom, zwłaszcza mniejszym, uniemożliwiła wypełnienie wszystkich obowiązków akcyzowych na dzień 1.07.2020 r., w szczególności w zakresie uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego.

## 3. Model opodatkowania tradycyjnych papierosów

Akcyzowa dyrektywa tytoniowa nakazuje, aby poszczególne kategorie wyrobów tytoniowych były opodatkowane nie tylko na określonym minimum, ale również aby podstawa opodatkowania była oparta na tych samych wartościach. W przypadku największej kategorii, tj. papierosów, jest to stawka mieszana – *ad valorem* jako określony procent maksymalnej ceny sprzedaży oraz specyficzna stawka kwotowa na 1000 sztuk papierosów. Zgodnie z przepisami podatek akcyzowy oblicza się według maksymalnej detalicznej ceny sprzedaży, z uwzględnieniem specyficznego podatku obliczonego na sztukę wyrobu<sup>9</sup>. Stawka określona w ten sposób w żadnym przypadku nie może być niższa niż 90 euro na 1000 sztuk papierosów dopuszczonych do konsumpcji. Dotychczasowe przepisy akcyzowe w Niemczech ustanawiały tę stawkę na poziomie 21,78% ceny oraz 151 euro na 1000 sztuk. Stawka ta, pomimo że efektywnie o wiele wyższa niż w Polsce, i tak należała do średniego poziomu w UE. W Polsce wynosi ona 32,05% maksymalnej ceny detalicznej nadrukowanej na paczce oraz 228,20 zł na 1000 sztuk papierosów.

Mapa drogową, czyli dotychczasowy model wzrostu stawek akcyzy na tradycyjne wyroby tytoniowe, przyniosła w Niemczech pozytywne rezultaty, gdyż nie tylko zapewniała stały wzrost

<sup>6</sup> Ustawa z 12.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 137 ze zm.).

<sup>7</sup> Ustawa z 22.11.2018 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2404).

<sup>8</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 30.06.2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich (Dz.U. poz. 1159).

<sup>9</sup> Art. 7 ust. 1 akcyzowej dyrektywy tytoniowej.

<sup>5</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym z 25.10.2017 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 1963, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1963> (dostęp: 7.06.2021 r.).

Rozwój podstawowej stawki podatku		
Rok	Określona stawka podatku (eurocent/sztuka)	Stawka podatku od wartości (% ceny detalicznej sprzedaży)
2022	10,07	21,64
2023	10,32	21,59
2024	10,58	21,54
2025	10,84	21,49
2026	11,11	21,44

Źródło: opracowanie własne, na podstawie danych z uzasadnienia do projektu ustawy.

dochodów budżetowych, ale również stanowiła skuteczne zabezpieczenie przed rozwojem szarej strefy. Przedmiotowy projekt zmian przepisów kontynuuje dotychczasowe tradycyjne podejście, tzn. przepisy przewidują określony wzrost stawek akcyzy przez kolejne pięć lat, a co więcej – wzrost ten jest na umiarkowanym poziomie, co wskazuje powyższa tabela.

Wraz ze wzrostem stawek akcyzy niemiecki projekt przewiduje również wzrost minimalnej kwoty podatku akcyzowego, jaka musi obciążać papierosy i tytoń do palenia z najniższej kategorii cenowej. Takie działanie ma nie tylko zabezpieczyć wpływy budżetowe z akcyzy tytoniowej, ale również realizować cel zdrowotny, tzn. ograniczyć dostępność wyrobów tytoniowych dla społeczeństwa, zwłaszcza dla młodzieży. Jednocześnie zdaniem niemieckiego MF stopniowy wzrost stawek akcyzy do 2026 r. leży w interesie bezpieczeństwa planowania wpływów budżetowych. Doświadczenie z ostatnich lat potwierdza, że wyważone podwyżki akcyzy na papierosy tradycyjne w porównaniu ze znacznym dostosowaniem powstrzymują odpływ konsumentów sięgających po papierosy kupowane za granicą lub nielegalne.

Tak dalekowzroczna i wielopłaszczyznowa polityka akcyzowa nie jest niestety znana polskiemu ustawodawcy ani Ministerstwu Finansów. W Polsce w latach 2010–2014 stawka akcyzy na papierosy podlegała gwałtownym wzrostom. W 2010 r. minimalna akcyza na papierosy wynosiła 271,68 zł na każde 1000 sztuk (+ 8,4%), natomiast w 2011 r. było to 300,72 zł (+ 8,8%). Kolejny rok przyniósł podwyżkę do 328,13 zł (+ 9,3%), w 2013 r. do 359,18 zł (+ 9,8%), aby w 2014 r. osiągnąć kwotę 392,86 zł (+ 9,4%)<sup>10</sup>. Między 1.01.2009 r. a 1.01.2014 r. kwota minimalnej akcyzy wzrosła o ponad 116%. Wprawdzie było to uzasadnione koniecznością dostosowania do minimalnego poziomu stawek wynikających z prawa unijnego, jednakże tak szybkie dostosowanie (Polska osiągnęła to minimum dwa lata przed terminem ustalonym w okresie przejściowym wyznaczonym dla naszego kraju doprowadziło do gwałtownego

rozrostu szarej strefy. Szacuje się, że jej wielkość w 2014 r. wyniosła pomiędzy 15,3 mld a 18,8 mld sztuk papierosów, przy uwzględnieniu ich przemytu na Zachód przez terytorium Polski<sup>11</sup>. Natomiast wysokość strat dochodów budżetowych wskazywano na 6–7 mld zł.

W efekcie doszło do kuriozalnej sytuacji, gdy wzrost stawek akcyzy nie wiązał się ze wzrostem wpływów z akcyzy<sup>12</sup>. Błędy polskiego MF z tamtego okresu prowadziły jednak do kolejnych problemów. Otóż w latach 2015–2019 zostało ogłoszone moratorium akcyzowe, tzn. brak podwyżek akcyzy. Wprawdzie zmiana podejścia pozwoliła na odbudowanie rynku legalnych wyrobów tytoniowych, jednakże brak wzrostu stawek akcyzy przez tak długi okres doprowadził do konieczności skokowego wzrostu akcyzy aż o 10% 1.01.2020 r.

Jesteśmy przekonani, że przyjęcie w tamtych okresach niemieckich standardów analityczno-legislacyjnych doprowadziłoby nie tylko do wyższych wpływów akcyzy, ale też zapobiegłoby tak dużemu rozrostowi szarej strefy. Chociaż w latach 2011–2017 wzrosty stawek akcyzy musiały być wyższe, to można było je rozłożyć na sześć lat, a nie na cztery. Natomiast w kolejnych latach lepszy skutek przyniosłoby coroczne wzrosty przez kolejne lata niż jedna podwyżka na poziomie 10%. Pozytywne doświadczenia niemieckiego legislatora powinny stanowić jasną dyrektywę *de lege ferenda* dla polskiego odpowiednika. Podwyżki akcyzy powinny mieć charakter stopniowy, coroczny, precyzyjnie określony w dłuższym horyzoncie czasowym. Takie zmiany w tworzeniu prawa podatkowego mogą pozytywnie wpłynąć na dochody budżetowe, ograniczenie szarej strefy czy wreszcie na konsumentów, którzy lepiej przystosowują się do stopniowych, niższych podwyżek.

<sup>11</sup> Niemczyk i Wspólnicy, *Nielegalny rynek wyrobów tytoniowych w Polsce*, Warszawa 2015 [w:] *Szara strefa wyrobów tytoniowych w Polsce. Rozmiar szkód i metody redukcji*, Warszawa 2016.

<sup>12</sup> KPMG, *Project SUN. A study of the illicit cigarette market in the European Union, Norway and Switzerland. 2015 Results*, Warszawa 2016.

<sup>10</sup> Raport *Straty budżetu państwa z powodu błędów Ministerstwa Finansów, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców*, Warszawa 2014.



Niemieckie przepisy oraz projekt ich zmian zawierają jedną zasadniczą różnicę w stosunku do polskich przepisów akcyzowych, dotyczącą metody kalkulacji stawki podatku akcyzowego, której przeniesienie na polski grunt byłoby jednak bardzo niebezpieczne. A mianowicie struktura stawki akcyzy na papierosy jest oparta w większej mierze na sztywnej stawce kwotowej, tj. ponad 98 euro na 1000 sztuk, a mniej na stawce procentowej – 21,69% ceny sprzedaży. Dodatkowo niemieckie przepisy przewidują podwójne minimum akcyzowe dla papierosów w najniższych kategoriach cenowych. W efekcie ceny papierosów najtańszych i najdroższych są bardzo zbliżone. Z perspektywy zwłaszcza zdrowotnej wydaje się to być sensowne, aby ceny wszystkich papierosów były wysokie. Jednak takie działanie ma ograniczone ryzyko tam, gdzie siła nabywczą konsumentów jest duża, czyli w Niemczech, a kultura wysoka, tzn. chęć nabywania papierosów nielegalnych niska. W Polsce sytuacja jest diametralnie inna, siła nabywczą jest kilkukrotnie niższa, podaż szarej strefy jest potencjalnie ogromna, podobnie jak pokusa nabywania papierosów bez akcyzy. Dlatego też w Polsce rozpiętość cen legalnych papierosów celowo jest większa, aby nie wypychać części konsumentów wrażliwych cenowo z legalnego rynku. Nie trzeba być naukowcem czy lekarzem, aby wiedzieć, że papierosy z szarej strefy nie spełniają surowych wymogów bezpieczeństwa. Dlatego też troska o zdrowie może tu być iluzoryczna, żeby wręcz nie powiedzieć, że błędna. Co więcej, jakiegokolwiek zmiany w strukturze stawki akcyzy na papierosy w kierunku tych przyjętych w Niemczech, tj. obniżka stawki procentowej i wzrost stawki kwotowej, powodowałyby, że zysk ze sprzedaży najdroższych papierosów pozostawałby w nieproporcjonalnym (posługując się niemiecką nomenklaturą podatkową – niesprawiedliwym) zakresie po stronie tych koncernów tytoniowych, które sprzedają największe wolumeny najdroższych papierosów. Oczywiście, możliwe są takie zmiany, że budżet państwa otrzyma dodatkowe środki z akcyzy od papierosów, ale koszty w tym zakresie poniosą ci konsumenci, którzy już teraz wybierają najtańsze legalne papierosy, a potencjalnie mogą zaopatrywać się w szarej strefie. Wie o tym także niemieckie MF, które, pomimo że ma łatwiejszą sytuację społeczno-gospodarczą, zmian w strukturze stawki procentowej dokonuje z chirurgiczną precyzją, tj. 0,05% rocznie i 0,2% w horyzoncie pięcioletnim, a i tak uważa, że takie zmiany mogą generować koszty po stronie administracji, przemysłu i handlu. Dlatego też w trakcie takiej operacji została zamrożona minimalna stawka akcyzy. Taką precyzją i świadomością makroekonomiczną powinien również operować polski ustawodawca razem z MF. Tylko wtedy możemy mówić o sprawiedliwości podatkowej.

#### 4. Zmiana traktowania tytoniu do podgrzewania

Niemieckie MF tam, gdzie jest to potrzebne, podejmuje stanowcze i konkretne działania. Tak jest m.in. w przypadku opodatkowania tytoniu do podgrzewania.

Po pierwsze, Niemcy jako jedno z nielicznych, jeśli nie jedyne państwo w UE i na świecie od początku nakładały akcyzę na tytoń zawarty we wkładach do podgrzewaczy tytoniu. Nie dały się bowiem przekonać, że tytoń owinięty w aluminiową folię nie nadaje się do palenia i od razu nakładały akcyzę na tytoń tam zawarty. Wprawdzie wysokość stawki była bardzo preferencyjna, ponieważ wynosiła tyle co na bardzo specyficzny tytoń fajkowy, tj. 88 eurocentów na 20 sztuk, czyli i tak dwukrotnie więcej niż akcyza pobierana w Polsce od 1.10.2020 r. Niestety w Polsce podobna dyskusja podniesiona w trakcie prac w parlamencie została jednoznacznie zdyskredytowana przez koncerny tytoniowe. Niemiecki ustawodawca poszedł jednak dalej i uznał w sposób kategoriyczny, że dalsze utrzymywanie preferencji akcyzowej na ten produkt nie ma żadnego uzasadnienia, ponieważ tytoń do podgrzewania może być rozpatrywany jedynie jako substytut papierosów i w takiej też wysokości powinien być opodatkowany. Opodatkowanie w wysokości tradycyjnych papierosów ma zdaniem niemieckiego MF służyć zmniejszeniu konsumpcji szkodliwej dla zdrowia nikotyny. W rezultacie niemieckie MF, a następnie rząd, nie dały się przekonać, że tego rodzaju produkty są potencjalnie „zdrowsze”. Do takiego wzrostu stawki kwotowej niemieckie MF skłonił drastyczny wzrost sprzedaży tych produktów na rynku, który od 2016 r. wynosił corocznie 70%. Co więcej, niemieckie władze odnotowały już, że wzrost sprzedaży tych produktów stanowi uszczerbek dla wpływów budżetowych od tradycyjnych wyrobów tytoniowych. Wprawdzie niemieckie MF ostrożnościowo przyznało, że taki wzrost stawki akcyzy wyhamowuje wzrost sprzedaży tych wyrobów, jednak uznało, że będzie to zależne od stopnia, w jakim producenci przerzucą tę kwotę akcyzy na konsumentów. Niemieckie MF nie uznało jednak, że całość akcyzy zostanie przerzucona na konsumentów.

Wyliczenia wpływów z akcyzy od tych produktów pokazują, że niemiecki fiskus uzyska już w pierwszym roku obowiązywania tych przepisów ponad 300 mln euro akcyzy oraz ponad 500 mln euro akcyzy po pięciu latach. Te liczby nie wyglądają imponująco w świetle wpływów akcyzy od tradycyjnych papierosów, które już teraz wynoszą w Niemczech ponad 12 mld euro rocznie. Należy jednak zaznaczyć, że w Niemczech podgrzewacze do tytoniu nie odniosły tak spektakularnego sukcesu sprzedażowego jak w Polsce (niemieckie władze szacują bowiem, że cała sprzedaż po podwyżce wyniesie 125 mln paczek, w Polsce będzie to prawie dwa razy więcej, ponieważ już w 2020 r. wyniosła ona prawie 200 mln paczek). Oczywiście przenoszenie na grunt polski tak istotnej zmiany w opodatkowaniu tytoniu do podgrzewania jest kuszące, ponieważ wpływy z akcyzy mogłyby łatwo wzrosnąć o ponad 1 mld zł, czyli prawie 5% całej akcyzy tytoniowej. Jednakże musimy przyznać, że polski konsument jest o wiele bardziej wrażliwy cenowo i jednokrotny wzrost akcyzy w wysokości 6 czy 8 zł na paczkę wkładów do podgrzewania mógłby spowodować załamanie legalnego rynku na te wyroby. Chociaż ryzyko szarej strefy nie jest tak duże jak w przypadku tradycyjnych

papierosów. Dotychczas Krajowa Administracja Skarbo-  
wa nie odkryła żadnej nielegalnej fabryki podgrzewaczy  
w Polsce ani też kontrabandy takich produktów legalnie  
sprzedawanych na innych rynkach. Ryzyko takie oczy-  
wiście istnieje, ponieważ takie same produkty na Biało-  
rusi czy Ukrainie kosztują w legalnym obrocie dwa, trzy  
razy mniej. Należy jednak pamiętać, że popyt na takie  
produkty z szarej strefy byłby na pewno mniejszy, gdyż  
konsumenci tych produktów w Polsce nie są wrażliwi  
cenowo, a poza tym przedkładają pewność co do jakości  
nad cenę jednostkową. Nie bez znaczenia jest również  
fakt, że taki przemysł wymagałby zaangażowania spo-  
rych sił i środków, a ryzyko niepowodzenia jest duże,  
bo służba celno-skarbowa już teraz łatwo wykrywa zor-  
ganizowaną kontrabandę na wschodniej granicy UE.

O ile wysokość opodatkowania tytoniu do podgrze-  
wania w Niemczech nie może być w całości zaszczipiona  
w polskim systemie akcyzy, o tyle należy spojrzeć na maj-  
stersztyk w zakresie ustalania podstawy opodatkowania,  
od której będzie liczona akcyza.

**Wprawdzie większość państw UE stosuje naj-  
prostsze rozwiązanie, tj. nakłada akcyzę na pod-  
grzewacze od wagi tytoniu w nich zawartego,  
jednak niemiecki fiskus, mając świadomość moż-  
liwości agresywnej optymalizacji ze strony kon-  
cernów tytoniowych, już w tym projekcie jasno  
określił, że kwota akcyzy od tytoniu do podgrzewa-  
nia będzie pochodną nie tylko wagi tytoniu, ale też  
sztuk wkładów do tytoniu do podgrzewania oraz  
ceny sprzedaży detalicznej. Taka podstawa opo-  
datkowania wydaje się szalenie skomplikowana  
i nie do zaakceptowania na poziomie harmonizacji  
unijnej, ale najlepiej odpowiada rzeczywistości  
rynkowej. Zabezpiecza ona dochody budżetowe  
niemieckiego Skarbu Państwa po wsze czasy.**

W takim modelu obniżka wagi tytoniu przez produ-  
centów wyrobów nowatorskich (niestety praktykowana  
już w innych państwach UE, w tym w Polsce) nie spowo-  
duje obniżki akcyzy, ponieważ oprócz wagi na wysokość  
akcyzy wpłynię również liczba sztuk i cena na paczce  
– elementy znane i sprawdzone w przypadku akcyzy  
na tradycyjne papierosy. W efekcie niemieckie rozwią-  
zanie, pomimo że złożone, powinno stanowić wzór nie  
tylko dla Polski, ale dla całej UE. Zakładamy, że UE  
nie będzie w sposób kategoriyczny ograniczać sposobu  
określania podstawy opodatkowania tytoniu do pod-  
grzewania na poziomie UE i każde państwo będzie mo-  
gło wybrać system najbardziej dla siebie dogodny. Oby  
nie był on dogodny tylko dla koncernów tytoniowych  
do omijania opodatkowania. Tak jak ma to miejsce obec-  
nie w Polsce, gdzie wysokość akcyzy na tytoń do pod-  
grzewania jest liczona nie tylko od wagi, którą – jak  
pokazuje praktyka rynkowa – można dalej obniżać, ale  
również od średniej ceny sprzedaży tytoniu do palenia,

którą główni gracze na rynku mogą również odpowied-  
nie obniżyć, aby odnieść korzyści na efektywnie niższej  
akcyzie na tytoń do podgrzewania.

W ramach procesu harmonizacji akcyzy na wyroby  
nowatorskie dla Komisji Europejskiej kluczowe zapew-  
ne będzie określenie minimalnego poziomu opodat-  
kowania. W tym momencie takiego minimum dla tych  
wyrobów nie ma, stąd np. Polska mogła wprowadzić  
jedną z najniższych stawek w Europie. W przypadku  
tradycyjnych papierosów takie minimum wynosi aż 90  
euro na 1000 sztuk papierosów, a i tak ma ulec zwiększe-  
niu. Co więcej, w przypadku wszystkich innych wyrobów  
akcyzowych, nie tylko tytoniowych (poza winem grom-  
owym), takie minima akcyzowe zobowiązują poszczególne  
państwa członkowskie do minimalnego opodatkowania  
wyrobów akcyzowych. Cel takich regulacji jest jasny,  
tj. ochrona wspólnego rynku. Otwarte granice wewnątrz  
UE pozwalają na łatwe i zgodne z prawem zakupy tań-  
szych akcyzowo wyrobów akcyzowych w innych pań-  
stwach UE. Oczywiście tylko na użytek prywatny, ale  
i tak szeroko wykorzystywany chociażby na zachodniej  
granicy Polski zaopatrującej w tańsze, legalne papie-  
rosy mieszkańców przygranicznych landów Niemiec.  
Niemiecki przemysł tytoniowy już widzi takie ryzyko  
i zgłaszał swoje uwagi w tym zakresie w trakcie prac  
nad tym projektem, ale niemieckie MF nie uznało tego  
ryzyka za na tyle uzasadnione, aby obniżyć proponowaną  
wysokość stawki akcyzy na tytoń do podgrzewania. Dla-  
czego? Może właśnie dlatego, że Niemcy, ale też inne  
duże państwa UE, które już teraz wysoko opodatkowują  
tytoń do podgrzewania, tj. Francja, Hiszpania i Włochy,  
doprowadzą do tego, iż unijne minimum akcyzowe na ty-  
toń do podgrzewania będzie wysokie. Czy nie będzie ono  
za wysokie dla polskich konsumentów? Jest takie ryzyko.

**Powstaje zatem pytanie, czy polskie MF będzie  
stanowczo broniło polskiego przemysłu tytoniowe-  
go, czy też może powinno zrobić coś mądrzejszego,  
tzn. zgodzić się na odpowiednio wysokie minimum  
akcyzowe na tytoń do podgrzewania, a jednocze-  
śnie optować za niepodwyższaniem drastycznie  
minimum akcyzowego na tradycyjne papierosy.  
O ile bowiem tytoń do podgrzewania trudno pod-  
robić, a klienci mogą nie być zainteresowani za-  
kupami w szarej strefie, o tyle w przypadku trady-  
cyjnych papierosów należy pamiętać srogą lekcję,  
jaką polskie MF otrzymało w latach 2017–2018,  
kiedy szara strefa wynosiła prawie 20%.**

## 5. Wprowadzenie opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych

Niemieckie MF uważnie obserwowało rozwój  
rynku e-papierosów w okresie od ich pojawienia się  
w Niemczech w 2011 r. do chwili obecnej. Na bazie tych

obserwacji uznało, że sprawiedliwość podatkowa wymaga obłożenia tego produktu akcyzą, ale tylko w odniesieniu do tych płynów do papierosów elektronicznych, które zawierają nikotynę. Nikotyna bowiem została uznana za ten składnik, który należy opodatkować *per analogiam* jak nikotynę zawartą w tradycyjnych wyrobach tytoniowych czy tytoniu do podgrzewania. Płyny do papierosów nie zostały jednak uznane za substytut tradycyjnych papierosów, tak jak tytoń do podgrzewania. Dlatego też wysokość stawki na płyny do papierosów elektronicznych została zaprojektowana na niższym poziomie, tj. 75% akcyzy należnej od równoważnej liczby tradycyjnych papierosów. Co więcej, taka stawka wejdzie w życie dopiero 1.01.2024 r. Wcześniej, w okresie od 1.07.2022 r. do 31.12.2023 r., będzie ona wynosiła 50% stawki docelowej, czyli 37,5% stawki akcyzy na papierosy. Nominalnie docelowo będzie wynosiła 4 eurocenty od 1 mg nikotyny, a w okresie przejściowym – tylko 2 eurocenty.

Tak wyważone podejście w tym zakresie niemiecki MF uzasadnia tym, iż rynek papierosów elektronicznych jest stosunkowo młody i wcześniej, inaczej niż przy tytoniu do podgrzewania, ta kategoria wyrobów nie podlegała w ogóle opodatkowaniu akcyzą. Nie bez znaczenia jest również fakt, że zdaniem niemieckiego MF e-papierosy zawierają mniej substancji szkodliwych niż papierosy. Jednakże ze względu na krótki okres konsumpcji niemożliwe jest ostateczne przedstawienie oceny szkodliwości takich produktów. Dotychczas rynek e-papierosów w Niemczech nie rósł tak dynamicznie jak rynek tytoniu do podgrzewania, jedynie 40% w skali rok do roku. Natomiast skutki niewłaściwego używania tych produktów w USA i zgony z tym związane spowodowały okresowy spadek sprzedaży, który potęgował lockdown związany z pandemią COVID-19. Władze Niemiec nie są w stanie stwierdzić, czy i jaka część podatku zostanie przerzucona na konsumentów. Jednakże nałożenie podatku na płyny do e-papierosów zdaniem MF w Niemczech spowoduje spadek dynamiki rozwoju tej branży o połowę przez kolejne dwa lata, tj. 15% wzrostu oraz stopniowy spadek o 1% od 2024 r. Jak więc widać na podstawie tej analizy, w długim okresie niemiecki MF nie postrzega papierosów elektronicznych jako istotnego rynku. Wprowadzenie akcyzy ma zatem na celu nie tylko wyrównanie zasad konkurencji zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, ale również umożliwienie rejestracji obrotu takimi wyrobami.

Powyższe podejście niemieckiego fiskusa jest bardzo ciekawe w odniesieniu do polskiego rynku, gdzie ustawodawca zdecydował się objąć akcyzą wszystkie rodzaje płynów do papierosów elektronicznych, jak również bazę do ich wytwarzania. Co więcej, polski system akcyzy nie uzależnia wysokości podatku od stężenia nikotyny w płynie do papierosów elektronicznych. Jednolita stawka wynosi 55 gr od 1 ml płynu. Różnica w podejściu wynika przede wszystkim ze specyfiki polskiego rynku i konsumentów, dominują tu ostra konkurencja cenowa, a także coraz bardziej powszechne oferowanie nieopodatkowanych półproduktów do mieszania z tzw. shotami nikotynowymi o wysokim stężeniu nikotyny. W efekcie

konsumenci wrażliwi cenowo mogą pozyskiwać większe pojemności płynu po efektywnie niższej cenie, bo niezawierającej akcyzy. Nie należy również zapominać o problemach, jakie z wprowadzaniem akcyzy na płyny miały miejsce we Włoszech, gdzie prawie cały rynek przeszedł do podziemia (szacowane 90%), czy na Węgrzech, gdzie sytuacja ta dotyczyła większości rynku (prawie 70%). Tak trudna sytuacja wynika z faktu, iż kontrolowanie prawidłowości deklarowania wielkości obrotu płynami do papierosów elektronicznych jest niezmiernie trudne, a wręcz niemożliwe. Wynika to z małych objętościowo ilości płynu zawartego w pojemnikach, a także z faktu, że ponad 95% składników płynu stanowią powszechnie dostępne surowce ogólnego przeznaczenia, takie jak gliceryna czy glikol. W efekcie nadzór i kontrola nad płynami, które podlegają opodatkowaniu, jeżeli zawierają nikotynę, byłyby w Polsce niemożliwe, a i tak będą bardzo trudne w Niemczech, gdzie nowe pokolenia nie są już tak praworzędne, zwłaszcza jeżeli Niemcy dotknie kryzys gospodarczy spowodowany pandemią COVID-19. Oczywiście w Niemczech szara strefa nigdy nie istniała w takim zakresie jak w Polsce, dlatego też należy z dużym prawdopodobieństwem założyć, że nie tylko popyt, ale też podaż produktów z szarej strefy będą o wiele mniejsze niż w Polsce.

Natomiast bardzo ciekawie zapowiada się w takim zakresie dyskusja na poziomie UE, ponieważ harmonizacja zasad opodatkowania płynów do e-papierosów jest również niezbędna. Czy prosty i łatwiejszy system kontroli przeważa nad zasadami sprawiedliwości wynikającymi z niemieckiego projektu? Odpowiedź na to pytanie jest o wiele trudniejsza niż w przypadku tytoniu do podgrzewania, ponieważ rynek płynów do e-papierosów jest mniej rozwinięty niż rynek tytoniu do podgrzewania. A te państwa UE, które nakładają podatek, podchodzą do zakresu i zasad opodatkowania w o wiele bardziej zróżnicowany sposób. W efekcie nie należy spodziewać się, że w tym obszarze zostanie łatwo wypracowany kompromis, a w szczególności że zostaną ustalone minimum akcyzowe oraz sztywne zasady określania podstawy opodatkowania (per ml płynu czy per stężenie nikotyny).

## 6. Podsumowanie

Projekt zmiany niemieckiej ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych dokonuje kompleksowej modyfikacji zasad opodatkowania poszczególnych kategorii wyrobów tytoniowych. Przepisy te określają jasno i precyzyjnie, jakie cele przyświecają niemieckiemu MF – tj. sprawiedliwość podatkowa połączona z modernizacją systemu. Zmiany te są oparte na analizie uwarunkowań gospodarczych i społecznych. Niemiecki fiskus uwzględnia zarówno fakt stałego ograniczania dostępności ekonomicznej, jak i ryzyko rozrostu szarej strefy. Tam, gdzie sytuacja nie wymaga istotnych zmian, niemiecki MF dokonuje niewielkich korekt i corocznych wzrostów stawek podatku. Jednakże w odniesieniu do nowych kategorii wyrobów, tj. tytoniu do podgrzewania i płynu do papierosów elektronicznych, niemiecki MF z całą



stanowczością wprowadza daleko idące zmiany, godząc się z faktem, że dynamika wzrostu sprzedaży tych nowatorskich produktów ulegnie osłabieniu. Dalsze preferencje podatkowe dla nowatorskich wyrobów nie są uzasadnione, nawet przy uznaniu ich domniemanej mniejszej szkodliwości zdrowotnej.

Oprócz merytorycznej warstwy projekt zastępuje również na uwagę w związku z jego sprawnym procedowaniem.

**Konsultacje społeczne tak ważnych zmian zostały przeprowadzone w ciągu kilku tygodni, przy czym niemieckie MF nie dało wiary alarmistycznym uwagom kierowanym w stronę projektu przez organizacje branżowe skupiające koncerny tytoniowe. Kultura legislacyjna w Niemczech jasno wskazuje, że to Ministerstwo Finansów wyznacza kierunki zmian opodatkowania wyrobów tytoniowych i wszelkie sugestie branżowe mają charakter tylko pomocniczy. Powstaje pytanie, czy takie stanowczość i sprawczość są możliwe w Polsce.**

Ma to olbrzymie znaczenie teraz, kiedy po zakończeniu ograniczeń związanych z pandemią COVID-19 budżet państwa będzie potrzebował nowych środków nie tylko na odbudowę gospodarki, ale również na spłatę zobowiązań zaciągniętych w trakcie pandemii. Branża tytoniowa nie została bowiem dotknięta przez koronawirusa, a niektóre aspekty, takie jak zamknięcie granic, pozwoliły wręcz na zdlawienie szarej strefy.

Niemiecki projekt zmiany ustawy powinien być wzorem dla polskiego MF jeszcze z jednego powodu. Pakiet zmian nie tylko obejmuje doraźną zmianę, ale również zawiera komplet przepisów wykonawczych oraz mapę drogową zmian na lata 2022–2026. Wzorem jest również wystarczająco długie *vacatio legis*, które realnie będzie wynosić co najmniej pół roku, a w przypadku wprowadzenia nowego opodatkowania na płyn do papierosów elektronicznych – nawet rok. Taka kultura legislacyjna umożliwia podatnikom i konsumentom przygotowanie i dostosowanie się do zmian. Natomiast mapa drogowa zapewnia stabilność wpływów do budżetu państwa oraz zapórę przed wzrostem szarej strefy. Nie bez znaczenia jest również strategia niemieckiego fiskusa, tj. wprowadzenie zmian w przepisach krajowych w najlepszym możliwym zakresie, tak aby nie ponosić negatywnych konsekwencji kompromisu, jaki może wiązać się z harmonizacją unijnych przepisów akcyzowych. W najgorszym bowiem przypadku Niemcy będą musieli dokonać

korekt swojego systemu, ale otrzymają na to zapewne wystarczająco długi okres przejściowy. W idealnym scenariuszu rozwiązania niemieckie mogą stać się obowiązujące w całej UE.

## Abstract

### Anna Karczewska

The author is a PhD student at the Faculty of Law and Administration, University of Warsaw.

### Szymon Parulski

The author is a tax adviser specializing in excise duty.

### German Tax Legislation on the Example of Tobacco Excise Duty. A Model for Poland?

The bill to amend the German act on excise duty on tobacco products should serve as a model of how to amend provisions of tax law in Poland, not only those relating to excise duty. The amendments have been prepared really well, in terms of both legislative practice, and socioeconomic justification. Where the situation does not require a major change, the bill assumes gradual corrections, but in a special case, i.e. the introduction of taxation for novel products, the bill provides for the necessary and comprehensive change in tax treatment in one go. Moreover, it assumes a period of many months before it will enter into force, which is rare in the Polish tax practice, and the changes will unfold in the following five years. The road map in taxation of tobacco products will once again not only ensure stable growth in the budget revenue in Germany, but also prevent the expansion of grey economy. If such culture of tax legislation were introduced in Poland, it would mean a revolution, whose only victims could possibly be tax advisers, currently spoiled with the never-ending series of half-baked amendments to all tax provisions.

**Keywords:** tax legislation, excise duty, tobacco products, cigarettes, tobacco for heating, liquid for e-cigarettes

## Bibliografia / References

KPMG, *Project SUN. A study of the illicit cigarette market in the European Union, Norway and Switzerland. 2015 Results*, Warszawa 2016

Niemczyk i Wspólnicy, *Nielegalny rynek wyrobów tytoniowych w Polsce*, Warszawa 2015 [w:] *Szara strefa wyrobów tytoniowych w Polsce. Rozmiar szkód i metody redukcji*, Warszawa 2016

Raport *Straty budżetu państwa z powodu błędów Ministerstwa Finansów*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2014

### Anna Karczewska

Autorka jest doktorantką Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

### Szymon Parulski

Autor jest doradcą podatkowym specjalizującym się w akcyzie

REKLAMA



# LEX Navigator

Czynności procesowe  
krok po kroku

[www.LEX.pl/navigator](http://www.LEX.pl/navigator)

Wolters Kluwer



PRAKTYCZNIE

PRZEJRZYŚCIE

BEZ WĄTPLIWOŚCI

MOBILNIE