



OPODATKOWANIE AKCYZĄ E-PAPIEROSÓW

Opracowanie na wniosek
British American Tobacco Polska i Grupy CHIC

Autorzy:

- Zbigniew Makowski • Radosław Żydok



FUNDACJA REPUBLIKAŃSKA

Warszawa, grudzień 2016 r.

SZANOWNI PAŃSTWO

Mamy przyjemność przedstawić Państwu raport Fundacji Republikańskiej dotyczący potencjalnego objęcia akcyzą rynku e-papierosów w Polsce. Celem niniejszego raportu jest analiza możliwości, efektywności oraz przewidywanych skutków opodatkowania akcyzą e-papierosów.

Nasza analiza obejmuje w szczególności następujące obszary:

- ➔ ocenę możliwości objęcia e-papierosów akcyzą w istniejącym otoczeniu prawnym Polski oraz Unii Europejskiej,*
- ➔ ocenę zagrożenia dla legalnego rynku handlu liquidami do e-papierosów w Polsce po opodatkowaniu liquidów akcyzą.*

Zaznaczamy, że na tym etapie nie rozpatrujemy żadnego konkretnego projektu regulacji prawnych. Z naszych informacji wynika, że koncepcja opodatkowania akcyzą e-papierosów jest rozważana, jednakże nie zostały w tym zakresie podjęte żadne konkretne decyzje ani nie powstał żaden oficjalny dokument wskazujący na założenia objęcia e-papierosów akcyzą.

Niniejszy raport powstał na zlecenie British American Tobacco i Grupy Chic. Fundacja Republikańska dołożyła wszelkich starań, by był on bezstronny i obiektywny, a zlecniodawca nie miał wpływu na tezy, ani wymowę opracowania.

SPIS TREŚCI

Podsumowanie wniosków	4
Rynek e-papierosów w Polsce	7
1. Ogólne informacje o otoczeniu makroekonomicznym	7
2. Konstrukcja e-papierosa	7
3. Rynek e-papierosów i liquidów	8
4. Wnioski:	9
Możliwość opodatkowania e-papierosów akcyzą	10
1. Opodatkowanie wyrobów tytoniowych w Polsce	10
2. Otoczenie prawne opodatkowania akcyzą e-papierosów	11
3. Opodatkowanie e-papierosów w innych państwach UE	12
4. Podejście legislacji UE do e-papierosów	14
5. Podejście legislacji krajowej do e-papierosów	16
6. Wnioski	18
Wprowadzenie akcyzy a szara strefa rynku e-papierosów	19
1. Szara strefa tradycyjnych papierosów	19
2. Łatwość przemytu liquidów na tle doświadczeń z papierosami	21
3. Skala zjawiska	22
4. Cechy liquidu	23
5. Skład liquidu	23
6. Handel internetowy	24
7. Sprzedaż składników liquidu osobno	25
8. Inne formy uzyskiwania liquidu bez akcyzy	27

9. Koszty wdrożenia systemu akcyzowego przez podmioty z branży e-papierosów – wpływ na małe i średnie przedsiębiorstwa	27
10. Wnioski.	29
Wrażliwość konsumentów na zmianę ceny	30
1. Wprowadzenie akcyzy a zmiana ceny e-papierosów.	31
2. Średnie miesięczne wydatki na liquidy	31
3. Wzrost wydatków na liquidy a rozwój szarej strefy.	32
4. Obecne zachowania konsumentów.	33
5. Profil konsumenta e-papierosów, motywacja użytkowania. . .	34
6. Wnioski.	36
Notatki	38



PODSUMOWANIE WNIOSKÓW

- Wprowadzenie akcyzy na e-papierosy może w prosty sposób doprowadzić do zepchnięcia rynku e-papierosów w szarą strefę, w której rynek ten będzie mógł dość swobodnie funkcjonować:
 - ➔ liquid może być bardzo łatwy do przemycenia do Polski,
 - ➔ łatwo można będzie dokonywać zakupu liquidu bez akcyzy przez internet, szczególnie od zagranicznych sprzedawców pozostających poza jurysdykcją prawa polskiego,
 - ➔ liquid będzie można łatwo kupić od polskich sprzedawców w tych miejscach, gdzie można kupić papierosy z przemytu (bazary, targowiska, itp.),
 - ➔ liquid można z łatwością wyprodukować z ogólnodostępnych, legalnych składników, istnieje zresztą legalny rynek półproduktów niezbędnych do wytwarzania liquidów domowymi sposobami,
 - ➔ liquid (a tym bardziej baza do liquidu bez nikotyny) może być trudny do rozpoznania przez służby powołane do walki z szarą strefą ze względu na fakt, że jest mieszaniną powszechnie dostępnych substancji,
 - ➔ koszty spełnienia wymogów stawianych przed podatnikiem akcyzy (dostosowanie przedsiębiorstwa w celu otrzymania zezwoleń, obsługa sprawozdawczości i ewidencji akcyzowej, nanoszenie znaków akcyzy, zabezpieczenie akcyzowe lub zapłata akcyzy z góry) nie będą możliwe do utrzymania dla małych i średnich przedsiębiorstw, które stanowią przeważającą większość uczestników rynku i zmuszą je do zaprzestania działalności lub jej kontynuacji w szarej strefie.
- Jeżeli akcyza nie będzie powodowała znaczącego wzrostu cen użytkowania e-papierosów, wówczas rynek e-papierosów powinien pozostać stabilny. Z uwagi na profil użytkowników oraz ich motywacje do używania e-papierosów, istnieje pewien margines do objęcia liquidów akcyzą.
- Należy jednak zwrócić baczną uwagę na szczegółowe przepisy produktowe dotyczące e-papierosów, a także funkcjonowania rynku e-papierosów, które weszły w życie 8 września 2016 roku¹. Ograniczenia te mogą całkowicie zmienić legalny rynek e-papierosów w Polsce, zmniejszając wielkość legalnego wolumenu oraz liczbę uczestników rynku:
 - ➔ cena liquidów dostępnych legalnie może znacząco wzrosnąć,
 - ➔ atrakcyjność użytkowania e-papierosów może zmaleć z uwagi na zakaz używania e-papierosów w miejscach publicznych,
 - ➔ liczba legalnie działających uczestników rynku, wielkość oferty liquidów oraz innych akcesoriów do e-papierosów może ulec istotnemu ograniczeniu z uwagi na wysokie koszty obowiązkowej rejestracji e-papierosów (termin pierwszej rejestracji mija 8 marca 2017 roku), a także ze względu na koszty dostosowania produktu i opakowań (do 20 maja 2017 roku).
- Obserwacje rynku w okresie dwóch i pół miesiąca od wejściu w życie ustawy wskazują na niski poziom skutecznego egzekwowania nowych przepisów. Mimo zakazu, sprzedaż e-papierosów przez internet jest nadal powszechna, nadal prowadzony jest też import e-papierosów niezgodnych z nowymi przepisami. Praktyki służące wprowadzaniu na terytorium Polski papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych z pominięciem przepisów są o tyle istotne, że pozwalają zrozumieć, w jaki sposób mogą być ignorowane zasady, których przestrzeganie wiąże się z koniecznością ponoszenia znacznych kosztów, do których zalicza się rejestrację produktów w Inspektoracie ds. Substancji Chemicznych czy potencjalne wprowadzenie akcyzy.

- Po pełnym wejściu w życie nowych przepisów dotyczących e-papierosów może okazać się, że na legalnym rynku pozostanie tylko kilku największych graczy, oferujących drogie i mało zróżnicowane liquidy.
- Wprowadzenie następnie akcyzy na e-papierosy spowoduje kolejną podwyżkę ceny. Jej ciężar ponosić będą legalnie działające podmioty, podczas gdy w szarej strefie, bez praktycznej możliwości kontroli, funkcjonować będzie wielu dostawców e-papierosów i liquidów oferujących te wyroby znacznie taniej.
- Na rynku e-papierosów działa wiele (setki) małych i średnich przedsiębiorstw. Większości firm z branży nie będzie stać na sprostanie obciążeniom wynikającym z faktu bycia podatnikiem akcyzy i zostaną one zmuszone do zakończenia działalności lub działania w szarej strefie. Bycie podatnikiem akcyzy oznacza obowiązek obsługi ewidencji, sprawozdawczości i kontaktów z administracją podatkową (roczny koszt zatrudnienia specjalisty w tej dziedzinie to ok. 100 tys. zł). Jednorazowe koszty uzyskania pozwoleń i dostosowania firmy do wymogów akcyzowych wynosić mogą od 50 tys. do 100 tys. zł. Prowadzenie składu podatkowego lub przedpłacanie akcyzy stworzy znaczną presję na płynność finansową (zwiększenie zapotrzebowanie na kredyt bankowy o kilkaset tysięcy złotych). Dodatkowe koszty będą wynikać z potencjalnego obowiązku oznaczania liquidów znakami akcyzy.
- Decyzja o wprowadzeniu akcyzy na e-papierosy powinna zatem zapaść po dokładnej analizie reakcji rynku e-papierosów na nowe ograniczenia wynikające z ustawy tytoniowej.
- Dodatkowo, Inspektor ds. Substancji Chemicznych na podstawie uprawnień nadanych mu przez ustawę tytoniową już w końcu marca 2017 roku będzie dysponował wszechstronną wiedzą i danymi na temat rynku e-papierosów, włączając w to informacje o uczestnikach rynku, asortymencie i wolumenach sprzedaży za 2016 rok. Te informacje mogą być przydatne do analizy potencjalnego opodatkowania e-papierosów akcyzą.
- Dopiero na podstawie tej analizy, a ponadto na bazie analizy wrażliwości użytkowników na zmiany w cenie liquidów, oceny możliwości przedsiębiorstw z branży e-papierosów do sprostania kosztom bycia podatnikiem akcyzy, a także po zwiększeniu skuteczności odpowiednich służb w obszarze kontroli rynku i jego zabezpieczenia przed nielegalnym obrotem, można będzie ocenić, czy opodatkowanie e-papierosów akcyzą jest w ogóle możliwe do praktycznego wdrożenia i czy nie pogłębi nielegalnego obrotu e-papierosami.
- Opodatkowaniem mogą być objęte tylko płyny do e-papierosów.
- Należy mieć przy tym na uwadze, że spodziewane wpływy z akcyzy na e-papierosy będą w skali państwa nieznaczne. Rynek liquidów należy szacować na 250–300 mln zł rocznie (dla porównania, łączny rynek legalnej sprzedaży wyrobów tytoniowych może być wart ok. 30 mld zł). Objętość rocznej konsumpcji liquidów w Polsce można zmieścić w 5 naczepach TIR, podczas gdy szara strefa wyrobów tytoniowych to zawartość 1500 naczep TIR rocznie.
- Rynek e-papierosów jest mocno rozdrobniony. Dominują tu małe przedsiębiorstwa.
- Doświadczenia krajów, które wprowadziły opodatkowanie liquidów wskazuje na potrzebę ostrożnego podejścia. We Włoszech np., gdzie całkowita konsumpcja liquidów jest szacowana na 2-3 razy wyższą niż w Polsce, w wyniku wprowadzenia wysokiego opodatkowania znaczna część rynku znajduje się poza legalnym obrotem, a planowany dochód w wysokości 85 mln euro z podatku konsumpcyjnego na e-papierosy (działa jak akcyza) udało się zrealizować tylko w 6 proc. (dane dotyczą 2015 roku). Plany wpływów z opodatkowania liquidów na 2017 roku skorygowano do zaledwie 5 mln euro.

- Należy również rozważyć, czy akcyza na e-papierosy w Polsce nie powinna być wprowadzana dopiero po zharmonizowaniu podatku akcyzowego na e-papierosy na poziomie Unii Europejskiej. Wprowadzenie akcyzy w Polsce na e-papierosy w sytuacji, gdy w znacznej większości pozostałych państw UE nie byłyby one objęte akcyzą, ułatwi tylko rozwój niepożądanego zachowań rynku i jego przejście do szarej strefy.
- Należałoby również przeanalizować potrzebę potencjalnego uregulowania obrotu nikotyną. Być może analiza ta wskazałaby na konieczność znacznego stopnia kontroli obrotu tą substancją, żeby w ogóle opodatkowanie akcyzą liquidu miało praktyczny wymiar.
- Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, trzeba wskazać, iż istnieje wysokie ryzyko, że wprowadzenie akcyzy na e-papierosy bez dokładnej uprzedniej analizy polskiego rynku będzie skutkowało znacznym rozrostem szarej strefy liquidów i przyniesie efekty odwrotne do zamierzonych, tj. zepchnie konsumpcję do szarej strefy oraz zmusi do zaprzestania działalności wiele małych i średnich przedsiębiorstw, nie przynosząc wpływów budżetowych. Dodać należy, że obecnie wpływy budżetowe z VAT od e-papierosów wynoszą ok. 100 mln zł rocznie. Skumulowany skutek wprowadzenia regulacji ustawy tytoniowej oraz zbyt wysokiej akcyzy może spowodować, że potencjalne dodatkowe wpływy z akcyzy będą niższe od sumy zmniejszenia wpływów z VAT spowodowanej przejściem legalnego rynku e-papierosów do szarej strefy oraz kosztów poboru potencjalnego nowego podatku.
- Konkludując, zasadne jest:
 - ➔ lepsze zrozumienie rynku liquidów do e-papierosów i wpływu, jaki będą na niego miały nowe przepisy wynikające z ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, do których rynek będzie się dostosowywał przez znaczną część 2017 roku,
 - ➔ uzyskanie odpowiedniego poziomu skuteczności właściwych służb i organów w zakresie ochrony legalnego rynku liquidów przed nielegalnymi produktami oraz nielegalnymi sposobami wprowadzania ich na polski rynek,
 - ➔ przystąpienie do rozważań o potencjalnym dodatkowym opodatkowaniu liquidów dopiero po spełnieniu powyższych warunków.

¹ Ustawa z 22 lipca 2016 o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, dostępna: <http://dziennikustaw.gov.pl/du/2016/1331/1>

RYNEK E-PAPIEROSÓW W POLSCE

1. OGÓLNE INFORMACJE O OTOCZENIU MAKROEKONOMICZNYM

Rynek e-papierosów funkcjonuje w strukturze polskiej gospodarki. Otoczenie makroekonomiczne rynku e-papierosów, czy też ogólnie mówiąc kondycja polskiej gospodarki, wpływa na tendencje rozwoju rynku e-papierosów i zachowania konsumentów e-papierosów (jak w każdej innej gałęzi gospodarki). Na wstępie należy zatem w bardzo dużym skrócie opisać aktualną sytuację makroekonomiczną w Polsce.

Jak wynika z informacji zebranych przez Związek Przedsiębiorców i Pracodawców², rozwój gospodarczy Polski w 2015 roku był na stosunkowo dobrym poziomie:

PKB wzrósł realnie o 3,6 proc. w stosunku do 2014 roku:

- w handlu oraz naprawach odnotowano zauważalny wzrost wartości dodanej brutto w wysokości 3,1 proc.,
- popyt krajowy wzrósł w 2015 roku o 3,4 proc.,
- wzrosło wynagrodzenia brutto (w zależności od gałęzi gospodarczej wzrost ten wynosił od 0,7 proc. dla branży górniczo-wydobywczej, 3,6 proc. dla sektora przedsiębiorstw do 5,7 proc. dla sektora działalności profesjonalnej, naukowej i technicznej),
- stopa bezrobocia wynosiła na koniec 2015 roku 9,8 proc., a więc spadła do wartości jednocyfrowej (wobec 11,4 proc. na koniec 2014 roku).

Wskaźniki makroekonomiczne są zatem dość optymistyczne. Można wysnuć z nich bardzo ogólny wniosek, że ze wzrostem polskiej gospodarki oraz wzrostem zamożności i siły nabywczej konsumentów rósł będzie również rynek e-papierosów w Polsce.

2. KONSTRUKCJA E-PAPIEROSA

E-papieros to elektroniczne urządzenie służące do podawania nikotyny metodą inhalacji. Inhalacji podlega aerozol wytwarzany poprzez podgrzanie specjalnego płynu, tzw. liquidu, zawierającego nikotynę.

E-papieros tworzą następujące elementy:

- Pojemnik na płyn (tzw. liquid) – może mieć postać wymiennego pojemnika (kartridż) lub być stałym elementem urządzenia, pozwalającym na uzupełnianie płynu kupowanego osobno. Płyny można uzupełniać, dostępne są w wielu smakach i o różnej zawartości nikotyny (także beznikotynowe).
- Atomizer (parownik) – miejsce zawierające grzałkę, gdzie płyn jest podgrzewany i zamienia się w parę. Jego cząsteczki zmieszane z powietrzem są wdychane przez użytkownika.
- Źródło zasilania – zazwyczaj akumulator, niekiedy bezpośrednie podłączenie do kontaktu lub USB.

² Raport „Warunki prowadzenia firm w Polsce”, Warszawa, marzec 2016 r., dostępny: Raport ZPP

Nośnikiem nikotyny w przypadku e-papierosa jest więc para, a nie dym. W procesie podawania nikotyny do organizmu nie dochodzi zatem do procesu spalania.

E-papieros, czy też precyzyjniej liquid, nie jest wyrobem tytoniowym, bo nie zawiera w ogóle tytoniu. Nikotyna zawarta w tytoniu w przypadku e-papierosów jest po prostu jednym ze składników liquidu.

Liquid to gęsty płyn sporządzany na bazie gliceryny i glikolu propylenowego, z dodatkiem aromatu oraz nikotyny. Liquidy mają różne smaki, cechuje je zróżnicowana gęstość oraz stężenie nikotyny. Nikotyna w liquidzie zgodnym z nowo wprowadzonymi przepisami stanowi maksymalnie zaledwie 2 proc. jego objętości.

3. RYNEK E-PAPIEROSÓW I LIQUIDÓW

Zgodnie z informacjami opublikowanymi przez Komisję Europejską³, europejski rynek e-papierosów w poprzednich latach rozwijał się dość dynamicznie. Komisja Europejska podawała, że w 2012 r. rynek ten rósł średnio o 20-30 proc. miesięcznie.

Jest to rynek mocno rozproszony, a więc występuje na nim wielu różnej wielkości producentów i dystrybutorów, w szczególności jeżeli chodzi o produkcję liquidów. Jak podaje Komisja Europejska, większość e-papierosów jest produkowana w Chinach, skąd są importowane do niektórych państw Unii Europejskiej, a następnie rozprowadzane na terenie innych krajów wspólnoty. Jednym z największych dystrybutorów e-papierosów jest Holandia.

Szacuje się, że w Polsce istnieje ponad 1000 zarejestrowanych importerów. Istnieje również co najmniej 16 zakładów/wytwórni liquidów w Polsce⁴.

Według szacunków przygotowanych dla eSmoking Institute, przedstawionych w lipcu 2014 roku⁵: „Obecną liczbę użytkowników e-papierosów można szacować na 1,5-1,8 miliona osób, w zależności od przyjętej definicji użytkownika, a wartość rynku na ok. 1,6 mld zł. Maksymalny zasięg wzrostu rynku można natomiast szacować na ok. 3,35 mln osób i 3,6 mld zł.”

Zgodnie natomiast z danymi przedstawianymi przez ZPP w 2015 roku i portalspozywczy.pl: „Polska stanowi jeden z większych rynków elektronicznych papierosów w Europie. Branża cały czas się rozwija, a wartość rynku szacowana jest na 0,53-1,54 miliarda złotych. Szacowana liczba stałych i okazjonalnych użytkowników to 1,5 miliona.”⁶

Według szacunków firmy CHIC wartość tego rynku w Polsce w 2015 roku wyniosła ok. 500 mln zł, przy czym jedna połowa tej wartości to liquidy, a druga urządzenia i akcesoria.

Rynek liquidów można zatem szacować ostrożnie na 250–300 mln zł rocznie.

Badania pokazują różne dane na temat aktualnej liczby osób używających e-papierosów w Polsce. Według Eurobarometru, obecnie w Polsce e-papierosów używa aktywnie 2 proc. społeczeństwa⁷. Z ko-

³ COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL, Brussels, 19.12.2012 SWD(2012) 452 final

⁴ Dane posiadane przez British American Tobacco Polska

⁵ „Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce” The Insiders, Paweł Motczyński, Przygotowany dla eSmoking Institute, Warszawa, lipiec 2014 r.

⁶ <http://zpp.net.pl/materialy/>

lei raport sporządzony przez CASE dla Krajowej Izby Gospodarczej⁸ wskazuje, że już w kwietniu 2013 roku liczba użytkowników wynosiła 900 tys., przy czym od października 2012 roku do kwietnia 2013 roku liczba ta zwiększyła się z 500 do 900 tys. Z kolei dane British American Tobacco Polska mówią o 1,5 mln aktywnych użytkowników. Zgodnie z analizami CASE przygotowanymi dla Krajowej Izby Gospodarczej: „Projekcja wskazuje, że liczba użytkowników e-papierosów w sprzyjających warunkach będzie wzrastała do 2018 roku, w którym zostanie odnotowana maksymalna liczba e-palaczy⁹”.

Z informacji udostępnionych przez CHIC wynika, że polski rynek e-papierosów jest jednym z największych w Europie i miałby stosunkowo wysoki potencjał wzrostu, gdyby jego otoczenie prawne nie uległo istotnym zmianom. Ocena ta była jednak dokonana przed implementacją dyrektywy tytoniowej, która przyniosła wiele ograniczeń na rynku e-papierosów, o czym mowa w dalszej części raportu. W Polsce jest 16 producentów e-papierosów, jak wynika z przedstawionych nam raportów, z których część jest już eksporterami płynów do e-papierosów.

Perspektywy rozwoju tego rynku wydają się przy tym istotnie zredukowane poprzez ograniczenia w reklamie i sprzedaży e-papierosów w internecie, a także z powodu wysokich kosztów obowiązkowej rejestracji e-papierosów i liquidów (wpływ nowelizacji ustawy tytoniowej zostanie szczegółowo opisany w dalszej części raportu) oraz kosztów dostosowania produktów i opakowań.

4. WNIOSKI

- Brak jest dokładnych danych dotyczących rynku e-papierosów w Polsce oraz w Unii Europejskiej. Szacuje się, że wartość tego rynku wynosi od 0,5 mld do 1,5 mld zł, a roczny wolumen liquidów to ok. 300 tys. litrów.
- Z dostępnych danych wynika, że rynek e-papierosów jest stosunkowo niewielki i rozdrobniony.
- Dokładniejsze dane na temat wielkości rynku e-papierosów oraz działających na nim podmiotów będą w posiadaniu Inspektora ds. Substancji Chemicznych już w marcu 2017 roku.
- Mała skala rynku e-papierosów jest szczególnie widoczna w zestawieniu go z wielkością rynku tytoniowego.
- W ostatnich latach wyraźnie zarysowała się tendencja rozwoju i wzrostu tego rynku, tak w Unii Europejskiej, jak i w Polsce. Tendencja ta prawdopodobnie zostanie mocno wyhamowana przez ograniczenia wynikające z nowelizacji ustawy tytoniowej.
- Ostrożnie można szacować, że wpływy z VAT z legalnego rynku handlu e-papierosami wynoszą obecnie ok. 100 mln zł.

⁷ Special Eurobarometer 429 ATTITUDES OF EUROPEANS TOWARDS TOBACCO AND ELECTRONIC CIGARETTES REPORT

Fieldwork: November-December 2014 Publication: May 2015,

http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_429_en.pdf

⁸ Raport pt. „Rynek e-papierosów w Polsce –charakterystyka i perspektywy zmian”(przygotowany na zlecenie Krajowej Izby Gospodarczej) przez CASE-Doradcy Sp. z o.o., CASE Fundacja Naukowa, we współpracy z Kancelarią Prawną BSJP, Warszawa, lipiec 2014 http://kig.pl/files/Aktualnosci/Prezentacja_CASE_17%2007%202014.pdf

⁹ http://kig.pl/files/Aktualnosci/RAPORT_CASE-Doradcy_final_11-06-2015.pdf

MOŻLIWOŚĆ OPODATKOWANIA E-PAPIEROSÓW AKCYZĄ

1. OPODATKOWANIE WYROBÓW TYTONIOWYCH W POLSCE

Wyroby tytoniowe są wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi. Na poziomie unijnym zasady opodatkowania wyrobów tytoniowych zostały określone w szczególności w:

- dyrektywie Rady UE 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 roku w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG,
- dyrektywie Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 roku w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych.

Przepisy powyższych dyrektyw zostały implementowane do krajowego porządku prawnego w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym¹⁰.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, stawki akcyzy na wyroby tytoniowe (w okresie przygotowywania raportu) wynoszą:

- na papierosy – 206,76 zł za każde 1000 sztuk i 31,41 proc. maksymalnej ceny detalicznej,
- na tytoń do palenia – 141,29 zł za każdy kilogram i 31,41 proc. maksymalnej ceny detalicznej,
- na cygara i cygaretki – 393,00 zł za każdy kilogram.

Maksymalna cena detaliczna to cena wyznaczona i wydrukowana przez producenta, importera lub podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego na opakowaniu jednostkowym papierosów lub tytoniu do palenia.

Stawka akcyzy na papierosy nie może być przy tym niższa niż określona w przepisach minimalna stawka akcyzy.

Minimalna stawka akcyzy na papierosy w danym roku kalendarzowym wynosi 100 proc. całkowitej kwoty akcyzy, naliczonej od ceny równej średniej ważonej detalicznej cenie sprzedaży papierosów, obliczaną na podstawie danych za pierwszych 10 miesięcy roku poprzedzającego rok kalendarzowy, dostarczanych przez producentów, importerów lub dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów do Polski.

Zgodnie z Obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2015 roku w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów na rok 2016¹¹, średnia ważona detaliczna cena sprzedaży papierosów na potrzeby ustalenia minimalnej stawki akcyzy na papierosy na rok 2016, wynosi:

- 664,16 zł w przeliczeniu na 1000 sztuk papierosów.

Zgodnie z powyższymi regulacjami, obciążenie papierosów oraz tytoniu do palenia akcyzą przedstawia się następująco:

¹⁰ Dz.U.2014.752 ze zm.

¹¹ M.P.2015.1258

Tytoń do palenia:

■ Średnia cena za 1 kg:	491,21 zł*
■ Akcyza od 1 kg:	295,58 zł
■ VAT zawarty w cenie 1 kg:	91,85 zł
■ Razem podatki w cenie 1 kg:	387,43 zł
■ Ilość papierosów z 1 kg tytoniu:	1800 szt.**
■ Szacunkowa cena 20 sztuk skręconych samodzielnie papierosów:	5,46 zł
■ Akcyza w 20 sztukach:	3,28 zł
■ VAT w 20 sztukach:	1,02 zł
■ Razem podatki w 20 sztukach samodzielnie skręconych papierosów:	4,30 zł

* Cena zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów dnia 10 lutego 2016 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia w roku 2015¹²

** Do wyliczenia przyjęto informacje podawane przez producentów papierosów na opakowaniach papierosów, zgodnie z którymi z 1 kg tytoniu wytwarzane jest średnio 1770 sztuk papierosów.

Papierosy:

■ Średnia cena detaliczna za 20 sztuk ¹³ :	13,28 zł
■ Akcyza w cenie 20 sztuk :	8,31 zł
■ VAT w cenie 20 sztuk:	2,48 zł
■ Razem podatki w cenie 20 sztuk:	10,79 zł

Porównując obciążenie akcyzą papierosów skręconych samodzielnie z zakupionego tytoniu do palenia oraz papierów fabrycznych, wyraźnie widać, że papierosy fabryczne są dużo wyżej opodatkowane.

Podatki w cenie 20 sztuk papierosów fabrycznych wynoszą 10,79 zł.

Podatki w cenie 20 sztuk papierosów zrobionych z tytoniu wynoszą 4,30 zł.

2. OTOCZENIE PRAWNE OPODATKOWANIA AKCYZĄ E-PAPIEROSÓW

E-papierosy, tak jak i liquidy, nie są wyrobami tytoniowymi, a więc nie są też wyrobami akcyzowymi zharmonizowanymi.

Zgodnie z art. 1 ust. 3 Dyrektywy Rady z dnia 16 grudnia 2008 roku w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG 2008/118/WE (dyrektywa akcyzowa):

¹² M.P.2016.178

¹³ Licząc od średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów na rok 2016

„Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:

a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;

b) świadczenie usług, w tym związanych z wyrobami akcyzowymi, które to podatki nie mają charakteru podatków obrotowych.

Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.”

Podobne regulacje zawarte są w art. 401 Dyrektywy z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 2006/112/WE (dyrektywa VAT):

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymiarze handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic.”

Zgodnie z powyższymi regulacjami państwa członkowskie mogą wprowadzać własne podatki na wyroby inne niż wyroby akcyzowe pod następującymi warunkami:

- podatek nie może mieć charakteru cechującego podatek VAT,
- podatek nie powoduje zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic.

W przypadku opodatkowania akcyzą e-papierosów, spełnienie pierwszego z tych warunków raczej nie będzie budziło wątpliwości. Żeby dany podatek był niezgodny z art. 401 dyrektywy VAT, musiałby mieć cechy szczególne właściwe dla podatku VAT, w szczególności musiałby zakładać wielofazowość opodatkowania oraz mechanizm odliczania podatku VAT naliczonego na poprzednim etapie obrotu, specyficzny tylko dla VAT¹⁴. Należy założyć, że akcyza na e-papierosy nie będzie miała cech szczególnych VAT.

Natomiast spełnienie drugiej z powyższych przesłanek powinno być przedmiotem dalszej analizy. Nie można bowiem wykluczyć wprowadzenia takich rozwiązań dotyczących sposobu opodatkowania akcyzą e-papierosów, które powodowałyby dodatkowe formalności przy przekraczaniu przez e-papierosy granic i które w konsekwencji prowadziłyby do sprzeczności nowego podatku z przepisami unijnymi. Kwestia ta może mieć istotne znaczenie zwłaszcza wobec faktu, że – jak podaje Komisja Europejska – znaczna część e-papierosów jest produkowana w Chinach, skąd są importowane do niektórych państw Unii Europejskiej, a następnie dystrybuowane dalej do pozostałych krajów UE.

3. OPODATKOWANIE E-PAPIEROSÓW W INNYCH PAŃSTWACH UE

Temat opodatkowania akcyzą e-papierosów wydaje się być nowy i nie do końca rozpoznany w państwach Unii Europejskiej.

¹⁴ Zob. wyroki TSUE w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, C 283/06 i C 312/06 KÖGÁZ rt, 338/97, C 344/97 i C 390/97 Pelzl i in.

Akcyza na e-papierosy została wprowadzona w kilku państwach Unii Europejskiej¹⁵. Wybrane z nich to:

- Włochy: 0,37 euro/ml liquidu¹⁶ (podatek wprowadzony od stycznia 2015 roku, został nazwany podatkiem konsumpcyjnym),
- Portugalia: 0,6 euro/ml liquidu z nikotyną (wprowadzona od początku 2015 roku),
- Łotwa: 0,01 euro/ml liquidu + 0,005 euro/1 mg nikotyny zawartej w liquidzie. Biorąc pod uwagę unijne ograniczenie 20 mg nikotyny/1 ml, oznacza to maksymalne opodatkowanie na poziomie 0,11 euro/ml (wejdzie w życie w lipcu 2016 roku),
- Rumunia: około 0,12 euro/ml liquidu z nikotyną (weszła w życie od 1 stycznia 2016 roku)
- Grecja: 0,1 euro/ml liquidu (zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2017 roku)

Akcyza na e-papierosy została również wprowadzona w Serbii, w wysokości ok. 0,03 euro/ml liquidu (weszła w życie w czerwcu 2015 roku).

Należy przy tym wskazać, że we Włoszech wprowadzenie tak wysokiej stawki akcyzy spowodowało skutki przeciwne do zamierzonych. Strona rządowa spodziewała się uzyskać z tego tytułu dodatkowe wpływy budżetowe w kwocie 86 mln euro za 2015 rok¹⁷. Tymczasem plan ten udało się wykonać tylko w ok. 6 proc. Rzeczywiste wpływy do budżetu wyniosły zaledwie 5,18 mln euro za 2015 r.¹⁸ W 2016 roku ponownie zaplanowano 85 mln euro, jednakże rzeczywiste wpływy są na jeszcze niższym poziomie niż w 2015 roku. Plany budżetowe na 2017 roku zostały zrewidowane do poziomu zaledwie 5 mln euro¹⁹. Jest to bardzo niski poziom, biorąc pod uwagę, że szacowana przez Stowarzyszenie Branżowe E-papierosów z Włoch (ANAFE Confindustria Federvarie) konsumpcja liquidów jest 2-3 razy wyższa niż w Polsce. Powodem tak niskich wpływów jest trudność w egzekwowaniu podatku, a to praktycznie oznacza, że zdecydowana większość rynku funkcjonuje poza legalnym systemem. Drugim powodem było zawieszenie poboru akcyzy od płynów bez nikotyny, co nastąpiło w wyniku zaskarżenia opodatkowania takich płynów przed sądem (płyny beznikotynowe były szacowane na poziomie 8 proc. rynku). Z danych ANAFE wynika również, że wprowadzenie podatku spowodowało znaczne osłabienie konkurencyjności włoskich przedsiębiorstw, liczba sklepów e-papierosowych spadła z 3000 (2013 rok) do 1000 (2015 rok), a udział sprzedaży internetowej w całkowitej sprzedaży e-papierosów wzrósł z 20 proc. (2013 rok) do ponad 80 proc. (2015 rok), przy czym większość pochodzi ze sklepów poza granicami Włoch²⁰.

¹⁵ Dane pochodzą z opracowania sporządzonego przez British American Tobacco „E-cigs taxation in WER”

¹⁶ Obecnie podatek ten jest zawieszony, z uwagi na skargę konstytucyjną dotyczącą jego legalności <https://agivapenews.com/2015/12/16/italy-e-cig-tax-suspended-and-sent-to-the-constitutional-court/>

¹⁷ <https://agivapenews.com/2015/12/16/italy-e-cig-tax-suspended-and-sent-to-the-constitutional-court/>

¹⁸ Oficjalne dane włoskiego ministerstwa ds. finansów, prezentowane w parlamencie włoskim <http://aic.camera.it/aic/scheda.html?numero=5/07904&ramo=CAMERA&leg=17>

¹⁹ Ibidem

²⁰ Ibidem

4. PODEJŚCIE LEGISLACJI UE DO E-PAPIEROSÓW

Rynek e-papierosów dotychczas nie był przedmiotem szczegółowej regulacji na poziomie Unii Europejskiej. Sprzedaż e-papierosów nie podlegała przez dłuższy czas szczególnym ograniczeniom, tak samo jak ich reklamowanie.

Tendencja ta uległa jednak zmianie i od 2012 roku Komisja Europejska podjęła prace nad częściowym uregulowaniem zasad handlu e-papierosami.

W ocenie Komisji Europejskiej, konieczność uregulowania handlu e-papierosami jest podyktowana przede wszystkim względami profilaktyki przeciwko uzależnieniu od nikotyny, co wynikało z wniosku o rozpoczęcie prac nad nową dyrektywą tytoniową²¹.

W toku dalszych prac nad dyrektywą tytoniową Komisja Europejska podnosiła kolejne argumenty dotyczące konieczności regulacji rynku e-papierosów²². Opinia Komisji Europejskiej jest taka, że e-papierosy stanowią poważne zagrożenie dla zdrowia użytkowników i mogą wpływać na uzależnianie się od nikotyny.

Zaznaczamy przy tym, że nie oceniamy zasadności stanowiska Komisji Europejskiej dotyczącego wpływu e-papierosów na zdrowie użytkowników. Należy wskazać, że istnieje wiele badań, zgodnie z którymi e-papierosy nie mają szkodliwego wpływu na zdrowie użytkowników, a nawet wspomagają proces rzucania palenia tradycyjnych wyrobów tytoniowych²³.

Niemniej, Komisja Europejska postrzega e-papierosy w sposób podobny do wyrobów tytoniowych. Znowelizowana dyrektywa tytoniowa, regulująca rynek e-papierosów, została przyjęta w 2014 roku.²⁴

Stosunek Komisji Europejskiej do e-papierosów skłania do przyjęcia, że bardzo prawdopodobne jest ujęcie e-papierosów w unijnej dyrektywie akcyzowej. Należy spodziewać się, że Komisja będzie forsować ten pomysł.

Do tej pory Komisja Europejska nie zaproponowała jeszcze żadnych konkretnych rozwiązań dotyczących akcyzy od e-papierosów. W lutym 2015 roku zorganizowała spotkanie z przedstawicielami rządów krajowych, na którym diskutowane było zagadnienie objęcia e-papierosów akcyzą. Komisja przedstawiła do rozważenia następujące zagadnienia²⁵ (wersja polska dokumentu nie jest dostępna):

²¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2012:0788:FIN>

²² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=SWD:2012:0452:FIN>

²³ przykładowo: „E-papierosy – mity, fakty i ich rola w walce z nałogiem tytoniowym w Polsce”, Prof. dr hab. n. med Jan Lubiński, Dr Katarzyna Jaworska-Bieniek Mgr Katarzyna Kaczmarek; Raport Public Health England <http://dailycaller.com/2015/12/17/uks-david-cameron-gives-e-cigarettes-ringing-endorsement/>

²⁴ DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE

²⁵ Brussels 3.2.2015 taxud.c.2(2015) 490338 AB/at Fiscalis Project Group On The Classification And Inclusion Of (New) Products In The Scope Of Excisable Tobacco Products Agenda Meeting Of 18th February 2015, <http://www.clivebates.com/documents/FiscalisAgenda.pdf>

- *“Do you experience problems in your Member State because E-cigarettes and other (new) nicotine containing products are currently not excisable products? (E.g. in terms of decrease of revenue, distortion of competition, lack of regulation, health issues etc.)*
- *What are your impressions of the development and size of the market of Ecigarettes and other (new) nicotine containing products? Are there any signs of substitution of the regular tobacco products?*
- *What do you think of the option to adjust the scope of excisable products by including a nicotine-based category? Please elaborate if you think there are more attractive options.*
- *What would be in your opinion the best way to achieve fiscal equal treatment between the new category and existing categories?*
- *What could be a way to monitor and control the new category of excisable products (think about IT tools, laboratory testing, markers etc.)?*
- *Identify weak points or problematic issues related to the new category (e.g. easy to circumvent by development of new products, lack of monitoring and control, internet sales, import/export from/to third countries etc.)”*

Jak wynika z powyższych informacji, przesłanki motywujące Komisję Europejską oraz Radę UE do przyjęcia nowych rozwiązań w zakresie wymogów dotyczących bezpieczeństwa i jakości e-papierosów mogą dawać wystarczające podstawy Komisji Europejskiej do forsowania uwzględnienia e-papierosów w zharmonizowanym podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych²⁶.

Co więcej, z informacji prasowych można wysnuć, że pewne prace nad wprowadzeniem akcyzy na e-papierosy na poziomie unijnym zostały już zapoczątkowane²⁷, a konkretne propozycje rozwiązań mają być zaprezentowane państwu członkowskiemu w 2017 roku.

Tematem tym zajęła się już Rada ECOFIN, która podsumowała swoje ustalenia dotyczące akcyzy na e-papierosy w następujący sposób²⁸:

„10. ZAUWAŻA, że niektóre produkty, takie jak papierosy elektroniczne, zdefiniowane w dyrektywie 2014/40/UE w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów, nie należą do żadnej z kategorii wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu na mocy dyrektywy 2011/64/UE.

11. ODNOTOWUJE, że w większości państw członkowskich niektóre z takich niesklasyfikowanych produktów, które często są na rynku wyrobami niszowymi, nie podlegają podatkowi akcyzowemu ani żadnemu innemu specjalnie opracowanemu podatkowi, i ZGADZA SIĘ, że sytuacja na rynku powinna być nadal monitorowana i, gdyby udział takich wyrobów w rynku wykazywał

²⁶ Dyrektywy regulującej opodatkowanie akcyzą wyrobów tytoniowych: Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG oraz Dyrektywa Rady 011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych

²⁷ <https://euobserver.com/science/132510>

²⁸ <http://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2016/03/08-ecofin-conclusions-structure-rates-manufactured-tobacco/>

tendencją wzrostową, trzeba by było zintensyfikować bieżące działania służące opracowaniu skutecznej metody opodatkowania takich wyrobów.

12. *PODKREŚLA*, że w tym kontekście rozwiązanie dotyczące nałożenia akcyzy na papierosy elektroniczne, podgrzewane wyroby tytoniowe, inne nowatorskie wyroby tytoniowe oraz, w stosownych przypadkach, wyroby związane z wyrobami tytoniowymi, musi być praktyczne i dalekowzroczne, a także zapewniać odpowiednią równowagę pomiędzy dochodami i wydatkami administracji podatkowej a celami w zakresie zdrowia publicznego.

13. *WZYWA* w związku z tym Komisję do przeanalizowania możliwych dalszych działań w kierunku wprowadzenia w dyrektywie 2011/64/UE nowych kategorii wyrobów lub definicji w celu ułatwienia stosownego, równego opodatkowania nowych wyrobów w obrębie rynku wewnętrznego oraz w celu usunięcia potencjalnych niespójności i braku pewności prawa, co doprowadziłoby do jeszcze bardziej ujednoliconego podejścia na poziomie prawodawstwa UE.”

Rada ECOFIN zwróciła się do Komisji Europejskiej, żeby ta stosowne zmiany dotyczące dyrektywy 2011/64/UE, w tym zmiany dotyczące akcyzy na e-papierosy, po dokonaniu odpowiednich analiz technicznych, konsultacji społecznych i oceny skutków, przedłożyła Radzie w 2017 r. w formie wniosku ustawodawczego lub, w przypadku gdy postanowi nie przedkładać takiego wniosku, poinformowała Radę o przyczynach takiej decyzji.

5. PODEJŚCIE LEGISLACJI KRAJOWEJ DO E-PAPIEROSÓW

W związku z koniecznością implementacji dyrektywy tytoniowej 8 września 2016 roku weszła w życie ustawa z 22 lipca 2016 roku o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych²⁹.

Ustawa ta wprowadza daleko posunięte ograniczenia w handlu i reklamie e-papierosów. W szczególności:

- Zakaz reklamy i promocji e-papierosów.
- Zakaz sprzedaży e-papierosów przez internet, w automatach czy w sposób bezobsługowy.
- Zakaz sprzedaży e-papierosów oraz liquidów osobom poniżej 18. lat.
- Zakaz używania e-papierosów w miejscach publicznych, poza specjalnie wyznaczonymi do tego miejscami.
- Obowiązek umieszczania na opakowaniach jednostkowych e-papierosów oraz liquidów ostrzeżenia: „Wyrób zawiera nikotynę, która powoduje szybkie uzależnienie.”
- Obowiązek umieszczania na opakowania jednostkowych e-papierosów oraz liquidów określonych informacji dotyczących składu liquidu.
- Obowiązek zgłoszenia przez importera lub producenta e-papierosów oraz liquidów do Inspektora ds. Substancji Chemicznych przed ich dalszą odsprzedażą na terytorium Polski.

²⁹ <http://dziennikustaw.gov.pl/du/2016/1331/1>

- Zgłoszenie każdego pojedynczego produktu, o którym mowa powyżej będzie wiązało się z wysokimi kosztami³⁰: za zgłoszenie musi być wnoszona opłata w wysokości od 30 proc. do 100 proc. przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw. Ponadto, do dokonania zgłoszenia konieczne będzie przeprowadzenie badań toksykologicznych i chemicznych zgłaszanego liquidu³¹, co również będzie wiązało się z wysokimi kosztami. Termin pierwszej rejestracji mija 8 marca 2017 roku.
- Ograniczenia dotyczące składu, w tym maksymalnego stężenia nikotyny oraz pojemności liquidów.
- Obowiązki przedstawiania Inspektorowi ds. Substancji Chemicznych corocznego sprawozdania obejmującego między innymi wielkość sprzedaży, formy sprzedaży, badania rynkowe. Pierwsze sprawozdanie ma być przedstawione do 31 marca 2017.

Obserwacje rynku wskazują na niski poziom skutecznego egzekwowania nowych przepisów, które już weszły życie. Sprzedaż e-papierosów przez internet jest nadal powszechna, nadal prowadzony jest też import e-papierosów niezgodnych z nowymi przepisami. Biorąc pod uwagę te praktyki rynkowe oraz realne koszty koniecznych zmian i dostosowań wynikających z nowej ustawy, można przypuszczać, że część producentów nie dopełni obowiązków rejestracyjnych i przejdzie do szarej strefy.

Ryzyko rozwoju dużej szarej strefy dodatkowo potęguje fakt powszechnej dostępności głównych składników liquidu oraz ich mała objętość. Glikol propylenowy lub gliceryna używana w papierosach elektronicznych niczym nie różnią się od glikolu lub gliceryny używanych w przemyśle spożywczym, kosmetycznym, chemicznym itp. W związku z tym bardzo łatwe jest omijanie prawa poprzez: sprowadzanie liquidów z innych krajów w ramach strefy Schengen, przemysł, domową produkcję, zakup przez internet od sprzedawców poza jurysdykcją polskiego prawa.

Obserwowane praktyki, służące wprowadzaniu na terytorium Polski papierosów elektronicznych i pojemników zapasowych z pominięciem przepisów są o tyle istotne, że pozwalają zrozumieć, w jaki sposób mogą być ignorowane zasady, których przestrzeganie wiąże się z koniecznością ponoszenia znacznych kosztów, do których zalicza się rejestrację produktów w Inspektoracie ds. Substancji Chemicznych czy potencjalne wprowadzenie akcyzy. Przykłady stosowanych praktyk:

- Sprzedaż przez internet przez firmy, które ze względu na nową ustawę zmieniły miejsce rejestracji spółki poza granice Polski.
- Internetowe sklepy z papierosami elektronicznymi i płynami nikotynowymi nadające towar spoza Polski (obecnie głównie z Chin i Azji).
- Wpisywanie nieprawdziwych informacji dotyczących zawartości przesyłek w deklaracjach celnych. Zamiast papierosów elektronicznych lub ich elementów wpisywane są „elementy elektroniczne”, a zamiast płynów do e-papierosów z nikotyną lub pojemników ze stężoną

³⁰ Art. 11b ust. 4 znowelizowanej ustawy tytoniowej

³¹ Art. 11b ust. 3 pkt 3 znowelizowanej ustawy tytoniowej

nikotyną, opis sugeruje jedynie glikol propylenowy, czyli bezpieczną substancję chemiczną, która nie podlega żadnym szczególnym przepisom.

- Określanie przesyłki w deklaracji celnej jako „podarunek”, a nie zakupiony produkt handlowy, co ma umożliwić odbiorcy w Polsce uniknięcie zapłaty należności celnych.
- Koordynowane akcje prowadzone w mediach społecznościowych polegające na instruowaniu klientów i potencjalnych klientów, w jaki sposób bezproblemowo zakupić i odebrać przesyłkę, np. poprzez stosowanie opisów przesyłek: „glikol propylenowy do produkcji kosmetyków”. Dodatkowo agent przesyła konsumentowi chińskie karty charakterystyki (tzw. MSDS - Material Safety Data Sheet) glikolu propylenowego, by załączył je do takiego oświadczenia, co ma umożliwić mu odebranie przesyłki.

W ofercie sklepów internetowych z e-papierosami można znaleźć czystą płynną nikotynę. Według uzyskanych informacji, prowadzona jest jej sprzedaż do polskich odbiorców. Pozostałe składniki, tj. glikol propylenowy i gliceryna są tanie i łatwo dostępne.

6. WNIOSKI

- Wprowadzenie akcyzy na e-papierosy jest obecnie możliwe na podstawie przepisów krajowych (o ile nowy podatek nie będzie powodował dodatkowych formalności przy przekraczaniu granic).
- Podejście do e-papierosów polskiego normodawcy wskazuje, że może on dążyć do objęcia e-papierosów akcyzą.
- Komisja Europejska będzie dążyć do objęcia e-papierosów akcyzą. W perspektywie kilku najbliższych lat wysoce prawdopodobne jest objęcie e-papierosów regulacjami unijnymi dotyczącymi zharmonizowanego podatku akcyzowego.
- Kwestią wymagającą dalszej analizy jest zagadnienie, czy e-papierosy zostaną objęte akcyzą, a jeśli tak – jak powinny być opodatkowane, żeby z jednej strony oddziaływanie tego podatku na rynek e-papierosów nie doprowadziło do rozwoju szarej strefy, a z drugiej strony osiągnąć możliwie najwyższą efektywność ściągłości podatku.
- Ponad dwa miesiące obowiązywania części nowych przepisów (zakaz sprzedaży internetowej i zakaz importu produktów niezgodnych z nowymi regulacjami) wskazują na znaczne problemy z egzekwowaniem prawa. Należy spodziewać się, że potencjalne wprowadzenie akcyzy nasili zjawisko wprowadzania na polski rynek produktów z pominięciem oficjalnego obrotu. W związku z tym potencjalne opodatkowanie powinno być rozważane dopiero po uzyskaniu przez odpowiednie służby poziomu kompetencji i skuteczności pozwalających na efektywne egzekwowanie przepisów i ochronę legalnego rynku przed nielegalną konkurencją.

WPROWADZENIE AKCYZY A SZARA STREFA RYNKU E-PAPIEROSÓW

1. SZARA STREFA TRADYCYJNYCH PAPIEROSÓW

W Polsce istnieje bardzo duży problem związany z funkcjonowaniem szarej strefy na rynku papierosów tradycyjnych.

W bieżącym roku osiągnięte były jednak pierwsze wymierne sukcesy w walce z nielegalnym obrotem na rynku wyrobów tytoniowych.

Według danych Ministerstwa Finansów³², szara strefa papierosów w Polsce wynosiła w 2014 roku ok. 17 proc. rynku papierosów w Polsce. Oznacza to, że prawie co piąty papieros wypalany w Polsce pochodzi z nielegalnych źródeł. Jeżeli w tym zestawieniu uwzględnimy tytoń do palenia, wówczas okaże się, że aż 25 proc. rynku wyrobów tytoniowych to wyroby z szarej strefy.

Zgodnie z dostępnymi informacjami, Polska jest liderem w Unii Europejskiej, jeżeli chodzi o liczbę ujawnień nielegalnych papierosów.³³ Niezależnie od tego, czy jest efektem wysokiej skuteczności Służby Celnej, czy też skali przemytu przez Polskę jako państwo tranzytowe, udział szarej strefy w rynku papierosów rośnie. W 2012 roku wynosił 13 proc., w 2013 – 14 proc. Według szacunków Ministerstwa Finansów, w 2014 roku szara strefa mogłaby osiągnąć poziom nawet 22 proc., a szacunkowe straty dla budżetu mogłyby przekroczyć 3,3 mld zł.³⁴, gdyby nie zintensyfikowane działania Służby Celnej zmierzające do ograniczenia przemytu papierosów do Polski (ostatecznie, jak podaje Ministerstwo Finansów, szara strefa dotycząca samych tylko papierosów wyniosła w 2014 r. 17 proc.). W 2014 roku polska Służba Celna zajęła 543,7 mln szt. papierosów, a tylko w I połowie 2015 r. ponad 324,7 mln szt. papierosów³⁵.

Ograniczenie przemytu papierosów jest od lat najwyższym deklarowanym priorytetem Służby Celnej³⁶.

Walka z przemytem, mimo ogromnej ilości ujawnianych papierosów pochodzących z nielegalnych źródeł, nie przynosi efektów w postaci zahamowania wzrostu szarej strefy. Jak ocenia Ministerstwo Finansów:³⁷ „Nielegalny obrót wyrobami tytoniowymi (przede wszystkim – pa-

³² Strategiczny Plan Kontroli Założenia do opracowania planów kontroli na 2015 r., Ministerstwo Finansów, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/SPK+2015.pdf>

³³ Strategia Działania Służby Celnej W Zakresie Zwalczenia Przemytu I Nielegalnego Obrotu Wyrobami Tytoniowymi Na Lata 2012-2015 http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf

³⁴ j.w.

³⁵ Komunikat Ministerstwa Finansów z 29 lipca 2015 r. „Akcyza a szara strefa tytoniowa” <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4961245/szaraStrefaTytoniowa.pdf>

³⁶ Strategiczny Plan Kontroli Założenia do opracowania planów kontroli na 2015 r., Ministerstwo Finansów

³⁷ Strategia Działania Służby Celnej W Zakresie Zwalczenia Przemytu I Nielegalnego Obrotu Wyrobami Tytoniowymi Na Lata 2012-2015

pierosami) jest jedną z najbardziej dochodowych sfer międzynarodowej przestępczości zorganizowanej.” Ponadto dostrzega, że³⁸: „Problem związany z obecnością nielegalnych papierosów na terytorium RP jest wciąż aktualny, zmienia się jednak jego charakter i źródła pochodzenia. Wynika on przede wszystkim z różnicy cen wyrobów tytoniowych w krajach zakupu i sprzedaży.” Mówiąc o krajach zakupu Ministerstwo Finansów ma na myśli oczywiście te państwa, w których nie obowiązuje unijna akcyza na papierosy.

Jak wskazano powyżej, średnia cena detaliczna 20 sztuk papierosów to 13,28 zł. Na tę cenę składa się akcyza w wysokości 8,31 zł. Jej udział w cenie detalicznej papierosów wynosi zatem obecnie ok. 63 proc.

Podobna sytuacja dotyczy tytoniu do palenia. Szacunkowa cena 20 sztuk skręconych samodzielnie papierosów to 5,46 zł, z czego 3,28 zł to akcyza. Udział akcyzy w cenie tytoniu do palenia stanowi więc ok. 60 proc.

Akcyza ma decydujący wpływ na cenę wyrobów tytoniowych. Tak wysoka stawka na papierosy i tytoń do palenia jest jednym z głównych czynników rozwoju szarej strefy.

Ministerstwo Finansów podaje, że średnia cena zakupu jednej paczki papierosów pochodzącej z nielegalnego źródła wynosiła w czerwcu 2014 roku 7,15 zł. Po takiej cenie można było nabywać papierosy bez znaków akcyzy, np. na bazarkach³⁹.

Papierosy bez akcyzy, z ceną uwzględniającą koszty i ryzyko przemytu, sprzedawane są więc w cenie wynoszącej ok. 54 proc. ceny papierosów legalnych. Mając do wyboru papierosy tańsze o blisko połowę i miesięczne wydatki niższe o 150 zł (przy założeniu, że umiarkowane zużycie wynosi 1,5 paczki na dwa dni, palacze wydają na papierosy ok. 300 zł miesięcznie, jeżeli nabywają je oficjalnie), wielu palaczy wybiera wyroby pochodzące z nielegalnych źródeł. Widać przy tym wyraźną korelację pomiędzy wzrostem akcyzy na papierosy a rozwojem szarej strefy: wraz ze wzrostem akcyzy na wyroby tytoniowe, rośnie szara strefa.

Przemytnicy papierosów działają według różnych strategii. Należy zwrócić uwagę na następujące tendencje w tej działalności⁴⁰:

- rozdrobnienie przemytu, a więc dokonywanie przemytu częściej, w mniejszych ilościach, celem zminimalizowania ryzyka wykrycia (strategia „mniej, a częściej”),
- wzrost znaczenia przemytu przy okazji transportu towarów masowych, za pomocą transportu kolejowego,
- rozdrobnienie handlu na bazarach i targowiskach, czyli najczęstszych miejscach sprzedaży nielegalnych papierosów,
- coraz lepsza organizacja grup przestępczych dokonujących przemytu i sprzedaży papierosów,
- przeniesienie części sprzedaży wyrobów tytoniowych do internetu,
- wzrost wykorzystania nowych form dystrybucji nielegalnych papierosów, w szczególności przesyłek pocztowych i kurierskich.

³⁸ Strategiczny Plan Kontroli Założenia do opracowania planów kontroli na 2015 r., Ministerstwo Finansów

³⁹ j.w. <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/SPK+2015.pdf>

⁴⁰ Strategia Działania Służby Celnej W Zakresie Zwalczania Przemytu I Nielegalnego Obrotu Wyrobami Tytoniowymi Na Lata 2012-2015 http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf

W ocenie Ministerstwa Finansów:

„Przemyt dokonywany z wykorzystaniem przesyłek pocztowych i kurierskich jest w Polsce zjawiskiem stosunkowo nowym, jednak doświadczenia zagranicznych służb celnych wskazują, że przemyt taki, dotyczący różnego typu towarów, może przybrać znaczące rozmiary i stanowić poważne zagrożenie dla społecznych i ekonomicznych interesów państwa.”

Przesyłki pocztowe i kurierskie poddawane są kontroli przy wykorzystaniu przenośnych urządzeń RTG lub psów służbowych, wyszkolonych do wykrywania wyrobów tytoniowych.”

Należy podkreślić, że przemytnicy papierosów angażują w swój proceder często bardzo skomplikowane środki techniczne. Papierosy są przemywane w specjalnie spreparowanych wagonach–chłodniach z podwójnymi ściankami⁴¹, w ładunkach cementu⁴², są przewożone przez granicę małymi samolotami, dronami itd.

W celu wykrycia nielegalnych papierosów Służba Celna również stosuje bardzo wyrafinowane metody, w tym np. sondy wideoendoskopowe, urządzenia do prześwietlania promieniami RTG całych ciężarówek, specjalnie szkolone do wykrywania tytoniu psy. O wykryciu nielegalnego przemytu nadal jednak bardzo często decyduje przypadek i osobiste doświadczenie celników, którzy wiedzą, że podstawą do wzmożonej kontroli mogą być np. naruszone zamknięcia włazów w wagonach czy podejrzenia dotyczące właściwej grubości ścianek w wagonach izotermicznych, itp.

Wskazany powyżej przykład papierosów i tytoniu do palenia jest w pewien sposób skrajny: udział akcyzy w tych wyrobach jest już teraz wyjątkowo wysoki. W przypadku e-papierosów można zakładać, że do takiej sytuacji nie dojdzie. Niemniej, prezentowane dane na temat rynku wyrobów tytoniowych pokazują wyraźną tendencję: wzrost akcyzy, przekładający się na wzrost ceny wyrobu, oznacza spadek wolumenu sprzedaży legalnej i rozwój szarej strefy.

Nie ma żadnych racjonalnych przesłanek, które miałyby powodować, że taka tendencja nie będzie dotyczyła rynku e-papierosów, jeżeli wzrost ceny e-papierosów, spowodowany opodatkowaniem ich akcyzą, przekroczy pewien próg akceptowalności dla nabywców. To znaczy, że prawdopodobieństwo rozwoju szarej strefy jest małe w przypadku wzrostu miesięcznych wydatków na liquidity o 10–20 zł (10–20 proc. obecnych miesięcznych wydatków na liquidity), ale już wzrost wydatków o np. 50 zł miesięcznie (50 proc. obecnych miesięcznych wydatków na liquidity) może zdecydowanie zachęcać do sięgania po liquidity bez akcyzy, czyli realizację scenariusza obserwowanego w przypadku papierosów i tytoniu do palenia. Ma to szczególnie istotne znaczenie z uwagi na łatwość rozwoju szarej strefy.

2. ŁATWOŚĆ PRZEMYTU LIQUIDÓW NA TLE DOŚWIADCZEŃ Z PAPIEROSAMI

Walka z szarą strefą papierosów tradycyjnych jest bardzo intensywna, a jednak udział nielegalnych papierosów w rynku wynosi obecnie tylko nieco mniej niż 17 proc. (jeszcze rok temu przekraczał 19 proc.) Całkowity udział szarej strefy w konsumpcji wyrobów tytoniowych w Pol-

⁴⁰ http://www.finance.mf.gov.pl/web/bip/sluzba-celna/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWI/content/id/4980622

⁴¹ <http://www.mf.gov.pl/sluzba-celna/wiadomosci/aktualnosci/archiwum-aktualnosci/pierosy-w-wagonach-z-cementem>;

sce wynosi blisko 25 proc. Walka z tym procederem jest priorytetem dla Służby Celnej, która ma odpowiednie doświadczenie oraz sprzęt pozwalający na identyfikację przemytu papierosów.

W tym kontekście należy stwierdzić, że przemysł liquidów będzie dużo łatwiejszy dla zorganizowanych grup przestępczych oraz będzie dużo trudniejszy do wykrycia dla służb celnych z uwagi na samą skalę zjawiska oraz na cechy szczególne samych liquidów. Przemysł liquidów nie będzie bowiem przedmiotem szczególnego zainteresowania służb celnych. Z uwagi na stosunkowo mały rynek, kwoty traconej akcyzy z tytułu przemytu liquidów nie będą porównywalne ze stratami wynikającymi ze szmuglowania papierosów. Z drugiej strony, wykrywanie liquidów wymagałoby inwestycji w odpowiedni sprzęt i przeszkolenie pracowników Służby Celnej, co z uwagi na spodziewany niewysoki priorytet w zwalczaniu tej działalności raczej nie będzie w sferze zainteresowania tej formacji.

Już wcześniej wspominaliśmy, że obecnie w nielegalny sposób wprowadzane są na polski rynek liquidy niespełniające wymogów wynikających z nowych przepisów oraz wbrew zakazowi sprzedaży internetowej. Każde to przypuszczać, że zwalczanie nielegalnego obrotu liquidami będzie bardzo trudnym zadaniem.

3. SKALA ZJAWISKA

Wolumen rynku liquidów, zgodnie z informacjami udostępnionymi przez CHIC, to 250-300 tysięcy litrów rocznie. Uwzględniając objętość opakowań jednostkowych i zbiorczych liquidów, można zakładać, że polski roczny rynek liquidów zmieściłby się w 5 naczepach ciężarowych (taka naczepa ma blisko 100 m³ i wymiary 13,6mx2,5mx3m).

Dla porównania, zgodnie z informacjami własnymi Służby Celnej⁴³, w 2011 roku ujawniono 2753 przypadki przemytu papierosów w samochodach ciężarowych; średnia liczba ujawnionych papierosów wynosiła 42 900 sztuk.

Skoro rynek nielegalnych papierosów stanowi 17 proc. całego rynku papierosów, a rynek papierosów w Polsce to około 45 mld sztuk papierosów rocznie⁴⁴, łatwo stwierdzić, że 7,6 mld papierosów rocznie pochodzi z nielegalnych źródeł. W 2011 r. służby celne wykryły ok. 120 mln sztuk papierosów przewożonych samochodami ciężarowymi, co daje zaledwie 1,5 proc. papierosów w nielegalnym obrocie. Na tej podstawie można szacować, że rocznie do Polski wjeżdża nawet 20 tys. ciężarówek z przemycanymi papierosami.

Skala przemytu liquidów do Polski, gdyby rynek e-papierosów wszedł w szarą strefę, byłaby nieporównywalnie mniejsza od skali przemytu papierosów i tym samym o wiele trudniejsza do wykrycia. By skutecznie go ograniczyć, co jak już podkreśliliśmy może znajdować się na niskiej pozycji w hierarchii celów służb celnych, wymagane byłoby:

- przeszkolenie psów, które obecnie reagują na zapach tytoniu, którego liquidy nie zawierają (uwzględniając w jakiś sposób, że mogą istnieć inne płyny zawierające te same substancje chemiczne, co liquidy, które nie byłyby objęte akcyzą, takie jak glikol propylenowy czy gliceryna),
- wyposażenie służby w odpowiednie analizatory, umożliwiające identyfikację przewożonego płynu pod kątem składu właściwego dla liquidów,
- przeszkolenie pracowników Służby Cywilnej pod kątem poszukiwania za pomocą posiadanych sprzętów liquidów, które w transporcie mogą się niczym szczególnym nie wyróż-

niać (liquidy mogłyby być przepakowywane do odpowiednich opakowań jednostkowych już w Polsce).

4. CECHY LIQUIDU

Liquid ma cechy powodujące, że bardzo trudno byłoby wykryć jego nielegalny przywóz.

Przed wszystkim liquid to zazwyczaj bezbarwny płyn, rozprowadzany w buteleczkach o objętości zaledwie do 10 ml. Zresztą, liquid mógłby być przemycany w opakowaniach większych niż opakowania jednostkowe i następnie z łatwością rozlewany w Polsce.

Następnie należy zauważyć, że cena detaliczna 1 ml liquidu to zazwyczaj 0,6-1,8 zł. Przyjmijmy, że średnia cena to około 1 zł/1 ml. Zatem butelka o objętości 1 litra byłaby warta około 1000 zł (tyle, ile jest wartych 143 paczek nielegalnych papierosów). Zakładając stawkę akcyzy za 1 ml liquidu na poziomie 0,2 zł, wartość akcyzy zawartej w cenie butelki liquidu o objętości zaledwie 1 l wynosiłaby aż 200 zł. Dla porównania, stawka akcyzy na alkohol etylowy wynosi 5704 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego 100 proc. vol. zawartego w gotowym wyrobie, co oznacza, że od 1 litra alkoholu etylowego 100 proc. vol. należne jest 57,04 zł akcyzy, czyli czterokrotnie mniej niż potencjalnie w 1 l liquidu.

Butelka z zawartością płynu o objętości kilku litrów warta kilka tysięcy złotych byłaby niezwykle trudna do wykrycia przez służby celne. Z drugiej strony przemysł ten byłby bardzo opłacalny, ponieważ przerzucany nielegalnie płyn miałby znaczną wartość, a sam przemysł generowałby spore oszczędności na akcyzie, kilkakrotnie większe niż w przypadku np. przemysłu alkoholu.

5. SKŁAD LIQUIDU

Liquid to mieszanina kilku podstawowych składników: glikolu propylenowego, gliceryny, aromatów oraz nikotyny.

Zakładamy, że te składniki z osobna nie będą podlegały opodatkowaniu akcyzą, albowiem w szczególności:

- gliceryna to środek powszechnie stosowany powszechnie w przemyśle kosmetycznym, farmaceutycznym, spożywczym oraz skórzanym, jest stosowany również przy produkcji barwników, płynów hamulcowych i chłodniczych,
- glikol propylenowy to środek powszechnie stosowany w przemyśle spożywczym, farmaceutycznym, kosmetycznym, chemicznym,
- nikotyna jest z kolei stosowana w przemyśle chemicznym, m.in. jako jeden ze składników środków owadobójczych⁴⁵,

⁴³ Strategia Działania Służby Celnej W Zakresie Zwalczenia Przemytu I Nielegalnego Obrotu Wyrobami Tytoniowymi Na Lata 2012-2015 http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf

⁴⁴ Raport EY Analiza szarej strefy na rynku wyrobów tytoniowych 27.02.2014

⁴⁵ przy czym zakres jej stosowania w tym celu jest obecnie silnie ograniczany

- aromaty są stosowane nie tylko jako dodatek do e-papierosów, mogą być dodatkami spożywczymi.

Przygotowanie liquidu z tych składników nie stanowi żadnego problemu nawet dla osoby, która nigdy się tym nie zajmowała.

Oznacza to, że do Polski mogłyby być wwożone osobno wszystkie składniki niezbędne do produkcji liquidu; nie podlegałyby opodatkowaniu akcyzą, a ich przywóz w żaden sposób nie byłby ograniczany ani rejestrowany.

W przypadku opodatkowania akcyzą wyłącznie liquidu zawierającego nikotynę, jak to ma miejsce w Portugalii, liquid oraz nikotyna byłyby sprowadzane osobno i już w Polsce mieszane w jeden produkt. Dodatkowo, służby celne musiałyby posiadać urządzenia pozwalające na identyfikację liquidu z nikotyną oraz liquidu bez nikotyny. Co więcej, jeżeli byłby to liquid bez nikotyny, to jak można byłoby udowodnić, że to faktycznie jest liquid (a więc płyn przeznaczony do użytku w e-papierosie), a nie jakkolwiek inny płyn do użytku np. w przemyśle spożywczym, jeżeli byłby przewożony w opakowaniu zbiorczym?

6. HANDEL INTERNETOWY

Opodatkowanie e-papierosów akcyzą musiałoby wymagać kontroli sprzedaży e-papierosów w punktach sprzedaży. W oficjalnych punktach sprzedaży dostępne byłyby więc wyłącznie e-papierosy legalne.

W przypadku sprzedaży tradycyjnych papierosów tradycyjnym i głównym punktem sprzedaży detalicznej nielegalnych wyrobów są bazyry, giełdy i targowiska miejskie⁴⁶.

Ten rodzaj sprzedaży byłby możliwy również w przypadku e-papierosów pochodzących z przemytu lub nielegalnej produkcji.

Badanie przeprowadzone przez Federację Konsumentów pokazuje jednak, że⁴⁷:

„40% respondentów tego typu produkty kupuje w wyspecjalizowanych punktach znajdujących się na terenach centrów handlowych. Istotny udział w rynku ma również dystrybucja prowadzona za pośrednictwem internetu (28,47% odpowiedzi) i kiosków z e-papierosami poza centrami handlowymi (19,21% odpowiedzi). Wyniki te wskazują na fakt, że konsumenci preferują dokonywanie zakupów tego rodzaju produktów w wyspecjalizowanych sklepach.”

Z kolei, zgodnie z badaniami przeprowadzonym przez The Insiders – butik badawczy dla e-Smoking Institute:⁴⁸

„Popularność e-papierosów jest większa wśród mężczyzn niż kobiet oraz maleje wraz z wiekiem i rośnie wraz z wielkością miejscowości. Można przypuszczać, że jest to skutek kilku czynników – tego, że po e-papierosa sięgają częściej:

⁴⁶ Strategia Działania Służby Celnej W Zakresie Zwalczenia Przemytu I Nielegalnego Obrotu Wyrobami Tytoniowymi Na Lata 2012-2015 http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf

⁴⁷ Raport z badania ankietowego przeprowadzonego przez Federację Konsumentów, dotyczącego wiedzy i opinii konsumentów na temat e-papierosów, 2014 r.

⁴⁸ Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce, Paweł Motczyński, Warszawa, lipiec 2014 r.

- osoby, które częściej palą: mężczyźni, osoby w wieku 18-29 lat, mieszkańcy miast
- osoby bardziej otwarte na nowinki techniczne, a więc młodsze i mieszkańcy miast
- mające łatwiejszy dostęp do e-papierosów z racji mieszkania w mieście, a nie na wsi.”

Według tego źródła internet jest miejscem zakupów e-papierosów dla 8 proc. badanych.

Profil najczęstszego konsumenta e-papierosów wskazuje, że – jeżeli zechce kupić je poza oficjalnymi sklepami – będzie raczej skłonny to zrobić w internecie niż na bazarach, targowiskach czy giełdach.

Można zatem przypuszczać, że szara strefa rynku e-papierosów koncentrowałaby się w szczególności w internecie, mimo iż sprzedaż internetowa e-papierosów została zakazana ustawą tytoniową.

Duże możliwości nielegalnego handlu internetowego e-papierosami stwarzałyby fakt, że w innych państwach członkowskich UE handel przez internet tego typu urządzeniami oraz liquidami może nie być zabroniony, a z pewnością nie będzie zabroniony w przypadku państw spoza UE.

Konsument e-papierosów nie będzie miał zatem najmniejszego problemu, żeby zaopatrzyć się w internecie w liquid przemycony z zagranicy albo wyprodukowany niezgodnie z przepisami w Polsce.

Pomimo zakazu sprzedaży w internecie papierosów tradycyjnych, obowiązującego w całej UE, tego rodzaju handel jest coraz poważniejszym problemem dla służb celnych. Problemem bardzo trudnym do likwidacji. Trzeba zatem przyjąć, że zjawisko to będzie rozpowszechniało się tym bardziej, że zagraniczne sklepy internetowe nie podlegałyby polskim przepisom ustawy tytoniowej ani akcyzowej i będą mogły prowadzić legalną sprzedaż wysyłkową liquidów do Polski. Szansa na wykrycie przez służby celne liquidu w przesyłce kurierskiej lub pocztowej jest bardzo niewielka, biorąc pod uwagę, że nie są one przygotowane do takich akcji. I nie jest pewne, czy w ogóle będą.

Doświadczenie ostatnich miesięcy, już po wprowadzeniu zakazu sprzedaży internetowej, który wszedł w życie 8 września 2016 roku, pokazuje, że jednoznacznie sprawdza się nasza diagnoza, stwierdzająca, iż najczęstszy użytkownik e-papierosów korzysta z zakupów w sieci.

7. SPRZEDAŻ SKŁADNIKÓW LIQUIDU OSOBNO

Liquid jest towarem, który można bardzo łatwo zrobić samemu. Obecnie wiele osób przygotowuje go na własny użytek samodzielnie, gdyż daje to:

- oszczędność ceny,
- możliwość personalizacji liquidu do własnych potrzeb.

Jeżeli chodzi o oszczędność ceny przy samodzielnej produkcji liquidu, to już teraz, a więc bez akcyzy, wydaje się ona znaczna. Zgodnie z informacjami dostępnymi w internecie, przy samodzielnym sporządzeniu liquidu cena 10 ml może wynieść tylko 2 zł, podczas gdy średnia cena gotowego liquidu to 10 zł za 10 ml. Sklep internetowy e-plyny.pl podaje nawet, że koszt samodzielnego przygotowania liquidu zaczyna się już od 85 gr za 10 ml!

Przygotowanie własnego liquidu nie jest trudne, można go zrobić we własnym mieszkaniu i bez specjalistycznych urządzeń.

Do jego przygotowania potrzebne są⁴⁹:

- baza nikotynowa,

- glikol lub gliceryna, stosowane jako główny rozcieńczalnik bazy nikotynowej lub główne składniki e-liquidu bez nikotyny,
- aromaty lub esencje,
- puste buteleczki,
- strzykawka lub inny przyrząd (np. pipeta) do odmierzania odpowiedniej ilości potrzebnych płynów.

Zgodnie z instrukcją dostępną na popularnym blogu⁵⁰, przepis na przygotowanie liquidu jest następujący:

„Przepis prosty: bierzemy czystą(!) buteleczkę o pojemności np. 5 ml i szykujemy bazę i aromat. Jeśli nie zamierzamy bawić się w odmierzanie objętości, wystarczy nalać bazy do połowy, następnie z pojemnika z aromatem ostrożnie odmierzyć 1 kroplę (jeśli chcemy mieć stężenie około 1%) lub dwie (wtedy oczywiście będziemy mieli stężenie 2%.) Następnie dopełniamy butelkę, ale tak, aby nieco miejsca pozostało i zakręcamy szczelnie. Wytrząsamy i odstawiamy co najmniej na noc.

Gdy się radośnie obudzimy, możemy spróbować jak smakuje nasz produkt. Jeśli okaże się, że smak jest zbyt delikatny, można dodać kolejną kroplę, ale znowu warto trochę poczekać, aż wszystko się przegryzie”.

Powyższa wiedza jest ogólnodostępna, nie jest to temat, który będzie zakazany teraz czy po wprowadzeniu zmian do ustawy tytoniowej, ani nawet po wprowadzenia akcyzy na e-papierosy. Każdy składnik z osobna, służący do produkcji liquidu według wskazanej powyżej instrukcji, jest i pozostanie legalny oraz nie będzie podlegał ograniczeniom czy opodatkowaniu właściwym dla liquidu.

Wszystkie składniki potrzebne do przygotowanie liquidu są z łatwością dostępne w internecie. Przykładowo, sklep e-plyny.pl oferuje wszystkie rzeczy potrzebne do przygotowania liquidu, włącznie z buteleczkami i pipetami. Co więcej, sklep ten podaje prosty schemat dobierania odpowiedniej ilości poszczególnych składników, a także instrukcję przygotowania liquidu.

Odpowiednie instrukcje dostępne są również na wielu filmikach choćby w portalu Youtube.com⁵¹, dodatkowo często zawierają one przekierowanie do odpowiedniego sklepu internetowego.

Istnieje zatem rozbudowana infrastruktura pozwalająca na nabycie i stworzenie własnego liquidu. Duża część użytkowników e-papierosów już teraz z niej korzysta.

Po wprowadzeniu akcyzy na e-papierosy liczba użytkowników e-papierosów przygotowujących własne liquidy może tylko wzrosnąć. Produkcja liquidu na własne potrzeby, jakkolwiek zapewne podlegająca opodatkowaniu akcyzą, znajdzie się poza jakąkolwiek kontrolą służb celnych.

Podkreślić należy, że ustawa tytoniowa ani ewentualnie wprowadzona akcyza na e-papierosy nie będą mogły zdelegalizować handlu, w tym przez internet, składnikami do produkcji liquidu.

Oczywiście, nie każdy konsument będzie przygotowywać liquid samodzielnie. Wymaga to bowiem mimo wszystko pewnej pracy, a niektóre półprodukty do wytwarzania liquidów są

⁴⁹ <https://e-plyny.pl/Jak-zrobic-wlasny-liquid>

⁵⁰ <https://starychemik.wordpress.com/2011/05/26/jak-zrobic-najprostszy-e-liquid/>

⁵¹ https://www.youtube.com/results?search_query=jak+zrobi%C4%87+liquid

niebezpieczne dla skóry i oczu. Mimo to należy zakładać, że zjawisko to, z uwagi na znaczną różnicę w cenie chałupniczego i oficjalnego liquidu, zwłaszcza gdy będzie obciążony akcyzą, przybierze na rozmiarach.

8. INNE FORMY UZYSKIWANIA LIQUIDU BEZ AKCYZY

Analiza rozwoju szarej strefy rynku e-papierosów musi uwzględniać również możliwości, jakie daje mieszkańcom Unii Europejskiej strefa Schengen. Skoro na granicy Polski z innymi państwami UE nie ma kontroli celnych, to nie będzie stanowił żadnego problemu przywóz do Polski liquidów nabywanych w tych państwach, które nie wprowadzą na nie akcyzy. Można wyobrazić więc sobie, że powszechne będzie, z uwagi na niewielkie rozmiary, przewożenie liquidów prywatnymi samochodami pomiędzy państwami UE z pominięciem jakiegokolwiek kontroli celnej.

Na koniec należy zwrócić uwagę jeszcze na teoretyczną możliwość produkcji liquidu w formie koncentratu lub wręcz proszku.

Jeżeli podstawą opodatkowania akcyzą będzie np. 1 ml liquidu, wówczas w prosty sposób można będzie obniżyć jego objętość poprzez przygotowanie koncentratu. Taki koncentrat mógłby być sprzedawany legalnie i podlegałby rozrobieniu z wodą (glikolem, gliceryną) po zakupie. Należy jednak zaznaczyć, że stężenie nikotyny w legalnie sprzedawanym liquidzie nie będzie mogło przekraczać 20 mg na 1 ml, co w legalnej dystrybucji koncentratu będzie musiało być brane pod uwagę.

Jeżeli liquid skoncentrowany miałby być sprzedawany nielegalnie, to producent nie musiałby zważać na stężenie nikotyny w koncentracie, a dodatkowo byłby on łatwiejszy w przemyśle ze względu na mniejszą objętość. Na marginesie można również wspomnieć o teoretycznej możliwości produkcji liquidu w formie proszku. Taki proszek mógłby nawet w ogóle nie podlegać akcyzie, nie byłby bowiem liquidem, tylko formą wstępną do jego uzyskania. Pomysł ten może być zaczerpnięty z pomysłu produkcji alkoholu w proszku, opatentowanego w USA⁵².

9. KOSZTY WDROŻENIA SYSTEMU AKCYZOWEGO PRZEZ PODMIOTY Z BRANŻY E-PAPIEROSÓW – WPŁYW NA MAŁE I ŚREDNIE PRZEDSIĘBIORSTWA

Potencjalne objęcie akcyzą e-papierosów nałoży na producentów i dystrybutorów dodatkowe wymagania i obciąży ich ogromnymi kosztami. Większość przedstawicieli tej branży to niewielkie przedsiębiorstwa. Jednorazowy koszt stania się podatnikiem akcyzy szacowany jest na 50-100 tys. zł. Coroczny koszt obsługi systemu akcyzowego dla przedsiębiorcy jest szacowany na 100 tys. zł, a dodatkowe zapotrzebowanie na kredyt bankowy wzrośnie o kilkadziesiąt tysięcy złotych, stwarzając też zagrożenie dla płynności finansowej przedsiębiorstw.

Istnieje poważna obawa, że większości pomiotów na rynku e-papierosów nie będzie w stanie poradzić sobie z dodatkowymi obciążeniami i zostanie zmuszona do zakończenia działalności gospodarczej lub do jej kontynuowania poza legalnym rynkiem, czyli w szarej strefie.

⁵² <http://www.palcohol.com>

• Zezwolenie akcyzowe

Uzyskanie zezwolenia akcyzowego na prowadzenie składu podatkowego lub uzyskania statusu zarejestrowanego odbiorcy wymaga technicznego przygotowania miejsca produkcji, magazynowania i wydania e-papierosów, a także odpowiedniego wyposażenia (np. legalizowane wagi i zabezpieczenia). Koszt dostosowań dla uzyskania takiego zezwolenia dla podmiotów średniej wielkości to 50-100 tys. zł.

• Zabezpieczanie akcyzowe

Zazwyczaj stanowi ono miesięczną wartość akcyzy danego podmiotu jaka podlega zawieszeniu. W przypadku niewielkiego podmiotu z branży e-papierosów sprzedającego około 1250 l miesięcznie (co stanowi ok. 5 proc. udziału w rynku), wysokość wymaganego zabezpieczenia wynosiłaby 250-300 tys. zł (przy założeniu stawki 20 groszy/1 ml). W praktyce bardzo trudne jest uzyskanie takiej gwarancji bankowej przez niewielkie podmioty gospodarcze. Przedsiębiorcy musieliby składać zatem zabezpieczenie w gotówce lub płacić akcyzę z góry, co wymagałoby dodatkowego finansowania (kredyt bankowy). Specyfika działania rynku jest taka, że od momentu wyprodukowania lub importu liquidu do otrzymania zapłaty z jego sprzedaży mija zazwyczaj do 3 miesięcy. Połączenie tego z obowiązkiem zapłaty akcyzy z góry stwarzałoby zagrożenie dla utrzymania płynności finansowej wielu przedsiębiorstw.

• Obsługa podatku ze strony przedsiębiorcy

Inne obowiązki dotyczyłyby stosowania systemu elektronicznego EMCS, służącego do dokumentowania przemieszczania wyrobów akcyzowych, wypełniania wymogów sprawozdawczości akcyzowej i kontaktów z władzami podatkowymi, co wymagałoby zatrudnienia osoby na cały etat. Osoba taka, aby wypełniać poprawnie swoje obowiązki musi dysponować odpowiednią wiedzą i doświadczeniem praktycznym. Roczny koszt zatrudnienia takiego specjalisty to ok. 100 tys. zł. W praktyce osoby mniej wykwalifikowane nie są w stanie wykonywać takich obowiązków, a ich outsourcing nie jest możliwy ze względu na specyficzne ryzyka oraz specyfikę rozliczania akcyzy.

• Potencjalne objęcie obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy

Identyfikacja produktów z zapłaconą akcyzą poprzez umieszczanie na nich znaków akcyzy może być niezbędna w celu kontroli akcyzowej. Pociągałoby to jednak za sobą znaczne dodatkowe koszty związane z zaopatrywaniem się w znaki akcyzy (koszty przemieszczania pod specjalnym nadzorem), ich przechowywaniem (skarbiec lub kasy pancerne), nanoszeniem (maszyny i opakowania dostosowane do nakładania znaków akcyzy bądź dodatkowi pracownicy) oraz wypełnianiem wielu innych wymogów formalnych, m.in. o charakterze ewidencyjno-sprawozdawczym. Koszty te w sumie mogą wynosić 50-100 tys. zł.

Reasumując, samo wdrożenie systemu akcyzowego dodatkowo obciąży podmioty z branży e-papierosów ogromnymi kosztami. Istnieje wysokie ryzyko, że pomimo objęcia rynku e-papierosów systemem akcyzowym, duża część przedsiębiorstw, nie będąc w stanie poradzić sobie z kosztami oraz obowiązkami administracyjnymi, zdecyduje się pozostać poza oficjalnym obiegiem.

10. WNIOSKI

- Jeżeli poziom akcyzy spowoduje istotny wzrost ceny liquidu, wówczas rynek e-papierosów może z łatwością przejść do szarej strefy. Kontrola przemytu liquidu do Polski będzie bardzo trudna.
- Szara strefa może rozwinąć się w internecie, w szczególności poprzez zakup liquidów za pomocą zagranicznych stron internetowych, pozostających poza jakąkolwiek kontrolą Służby Celnej. Również sprzedaż liquidów np. na bazarach czy targowiskach może być bardzo trudna do wykrycia i łatwo dostępna dla użytkowników.
- Doświadczenia ostatnich miesięcy, a mianowicie powszechne łamanie zakazu sprzedaży internetowej, który wszedł w życie 8 września 2016 roku, jednoznacznie potwierdzają, że ochrona rynku przed nielegalnym wprowadzaniem do obrotu nieopodatkowanych liquidów będzie zadaniem bardzo trudnym do wykonania.
- Samo wdrożenie systemu akcyzowego obciąży podmioty z branży e-papierosów ogromnymi kosztami. Istnieje wysokie ryzyko, że pomimo objęcia rynku e-papierosów system akcyzowym, duża część przedsiębiorstw, gdzie przeważają małe firmy, nie będąc w stanie poradzić sobie z kosztami oraz obowiązkami administracyjnymi, zdecyduje się albo zakończyć działalność, albo kontynuować ją poza legalnym systemem.
- Opodatkowanie e-papierosów akcyzą może być w łatwy sposób omijane poprzez sprzedaż składników do produkcji liquidów we własnym zakresie.
- Akcyza na e-papierosy musi być więc na takim poziomie, żeby nie doprowadzić do drastycznego wzrostu ceny liquidu, zachęcającego do rozwoju szarej strefy e-papierosów.
- Jeżeli cena liquidu wzrośnie w taki sposób, że zniechęci użytkowników do legalnego kanału dystrybucji e-papierosów, wówczas wprowadzenie akcyzy okaże się kontrproduktywne – przychody z akcyzy mogą okazać się minimalne, wzrosną koszty poboru tego podatku i Skarb Państwa straci wpływy z VAT, uzyskiwane obecnie z legalnego handlu e-papierosami.

WRAŻLIWOŚĆ KONSUMENTÓW NA ZMIANĘ CENY

1. WPROWADZENIE AKCYZY A ZMIANA CENY E-PAPIEROSÓW

Zakładamy, że akcyza na e-papierosy, jeśli zostanie wprowadzona, będzie miała następujące parametry:

- opodatkowaniu podlegać będą liquidy,
- stawka akcyzy będzie niezależna od stężenia nikotyny w liquidzie,
- opodatkowaniu podlegać będą również liquidy beznikotynowe (należy mieć jednak na uwadze, że we Włoszech opodatkowanie liquidów bez nikotyny zostało zaskarżone do trybunału konstytucyjnego).

Powyższe założenia wynikają z przyjęcia najbardziej racjonalnej konstrukcji podatku, uwzględniającej praktyczne możliwości kontroli prawidłowości określenia podstawy opodatkowania i łatwości w omijaniu opodatkowania. W naszej ocenie system akcyzy na e-papierosy powinien być możliwie najprostszy, co wynika z:

- dużego rozdrobnienia rynku, na którym działa obecnie wiele bardzo małych podmiotów,
- specyfiki samego liquidu, składającego się z substancji chemicznych stosowanych powszechnie w różnych gałęziach przemysłu; łatwo go przyrządzić samemu, a także we własnym zakresie przerobić z liquidu beznikotynowego w liquid nikotynowy (dodając nikotynę w płynie, legalnie dostępną).

Przyjmując takie założenia, należy uznać, że obciążenie liquidów akcyzą znajdzie bezpośrednie odzwierciedlenie w ich cenie. Ciężar akcyzy będzie przerzucany na klientów, w przeciwnym wypadku akcyza zmniejszałaby marżę sprzedawców, na co ci nie będą w stanie sobie pozwolić z uwagi na duże rozproszenie rynku, a co za tym idzie dużą konkurencją cenową. Nie należy również zapominać, że wprowadzenie akcyzy na e-papierosy nałoży na sprzedawców kolejne ciężary administracyjne, związane ze sprawozdawczością, prowadzeniem ewidencji czy terminowością płatności akcyzy, co również może znaleźć wyraźne odbicie w cenie wyrobów bądź też nawet doprowadzić do wypchnięcia wielu podmiotów z legalnego rynku, ze względu na to, że nie będą w stanie poradzić sobie z takim wyzwaniem.

Dla celów niniejszej analizy należy zatem przyjąć, że wprowadzenie akcyzy w wysokości np. 0,2 zł za 1 ml liquidu spowoduje wzrost ceny detalicznej liquidu średnio o 0,2 zł za 1 ml. Jeżeli średnia cena liquidu o pojemności 10 ml wynosi obecnie 10 zł, to po opodatkowaniu jej akcyzą według powyższych założeń, wzrośnie ona do 12 zł, a więc o 20 proc.

Powstaje pytanie, czy podwyższenie ceny liquidów o 20 proc. spowoduje masową ucieczkę konsumentów z legalnego rynku liquidów do szarej strefy.

2. ŚREDNIE MIESIĘCZNE WYDATKI NA LIQUIDY

Jak wskazuje badanie przeprowadzone dla e-Smoking Institute⁵³:

„Średnie tygodniowe wydatki na e-papierosy i liquidy do nich wynoszą 21 zł, co daje około 85 zł miesięcznie.”⁵⁴

Zakładając bezpiecznie, że średnio wydaje się na liquidy ok. 100 zł miesięcznie, wprowadzenie akcyzy rzędu 0,2 zł za 1 ml mogłoby spowodować wzrost wydatków na liquidy o 20 zł miesięcznie.

Powyższe dane nie uwzględniają skutków wprowadzenia nowelizacji ustawy tytoniowej w zakresie liquidów. W związku z wysokimi kosztami rejestracji wszystkich sprzedawanych elementów e-papierosów, a więc i kosztami rejestracji samych liquidów, po wejściu w życie nowelizacji ustawy tytoniowej cena liquidu sprzedawanego legalnie w zasadzie będzie musiała wzrosnąć.

Przyjmując, że dystrybutor będzie chciał sprowadzić do Polski 20 różnego rodzaju liquidów, sam koszt opłaty za ich zgłoszenie wyniesie ponad 80 tys. zł (20 x ok. 4 201 zł opłaty⁵⁵). Do tego dojdzie koszt badań toksykologicznych.

Biorąc pod uwagę, że koszt rejestracji liquidów danego sprzedawcy wyniesie 80 tys. zł, a cena jednej porcji liquidu o objętości 10 ml to 10 zł, sprzedawca będzie musiał zbyć 8000 takich liquidów po starej cenie, żeby tylko zarobić na koszt zgłoszenia (nie uwzględniając nawet kosztów badań toksykologicznych).

Dla największych graczy na rynku nie będzie to być może stanowiło przeszkody w pozostaniu na rynku e-papierosów, ale dla małych importerów i dystrybutorów może to być kwota zaporowa.

Z kolei ci sprzedawcy, którzy zdecydują się pozostać na legalnym rynku e-papierosów, będą musieli zamortyzować koszt rejestracji swojego asortymentu. Najwięksi importerzy i dystrybutorzy e-papierosów mają obecnie nawet 200 różnego rodzaju asortymentów wymagających rejestracji. Koszt rejestracji wymusi ograniczenie różnorodności dostępnych liquidów, co zachęci konsumentów do wytwarzania własnych środków. Szacować można, że koszt rejestracji liquidów dla dużych sprzedawców wyniesie nawet kilkaset tysięcy złotych.

Tak wysoki koszt rejestracji dużego asortymentu liquidów oraz samych e-papierosów i wszystkich akcesoriów będzie musiał znaleźć odzwierciedlenie w cenie e-papierosów i liquidów.

Nie sposób w tej chwili obliczyć dokładnie, jak duża będzie podwyżka ceny liquidów. Biorąc jednak pod uwagę, że po wprowadzeniu zmian do ustawy tytoniowej likwidacji ulega najtańszy kanał sprzedaży liquidów, czyli sprzedaż przez internet, oraz mając na uwadze wysokie koszty rejestracji asortymentu do e-papierosów, cena liquidów musi wzrosnąć. Obecnie nie dysponujemy informacjami, które pozwalałyby oszacować taki wzrost. Trudno przewidzieć reakcje rynku na nowe regulacje i odzwierciedlenie tych reakcji w cenie liquidów. Należy jednak zakładać, że dojdzie do konsolidacji legalnie działającego biznesu e-papierosów i wyparcia części dotychczasowego handlu internetowego do szarej strefy. Dla celów przybliżonej projekcji można bezpiecznie przyjąć średni wzrost ceny liquidów, sprzedawanych legalnie, a więc zarejestrowanych i dystrybuowanych poprzez punkty stacjonarne, o 10–20 proc.

Jeżeli na skutek samej tylko zmiany w ustawie tytoniowej cena legalnego liquidu wzrosłaby o 20 proc., oznaczałoby to podwyżkę średniej ceny liquidu do 12 zł za 10 ml. Jest to bardzo prawdo-

⁵³ Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce, Paweł Motczyński, Warszawa, lipiec 2014 r.

⁵⁴ Dane z 2014 r.

⁵⁵ Opłata dla dużych przedsiębiorstw, dla małych i mikro przedsiębiorstw wysokość opłaty wynosić ma odpowiednio 50% i 30% opłaty obowiązującej dla dużych przedsiębiorstw

podobny wzrost średniej ceny, biorąc pod uwagę, że obecna cena średnia w wysokości 10 zł za 10 ml uwzględnia ceny sprzedaży w internecie, niższe niż ceny sprzedaży w sklepach stacjonarnych.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, można przewidywać, że wprowadzenie nowych obowiązków dotyczących zgłoszeń oraz zakaz sprzedaży przez internet wypchnie z legalnego rynku wielu przedsiębiorców – ich działalność może okazać się nieefektywna biznesowo i ulegnie likwidacji lub przeniesieniu do szarej strefy.

Legalnie działający biznes będzie miał z kolei zmniejszoną zyskowność działalności w handlu e-papierosami. Wymusi to wzrost ceny liquidów oraz spowoduje, że koszt ewentualnie wprowadzonej akcyzy będzie w całości przeniesiony na cenę e-papierosów.

Jeżeli wyjściowa cena średnia liquidu wzrośnie do 12 zł na skutek samej tylko zmiany w ustawie tytoniowej, to opodatkowanie akcyzą na poziomie 0,2 zł za 1 ml spowoduje wzrost ceny liquidu do 14 zł za 10 ml.

Będzie to oznaczało **wzrost średnich miesięcznych wydatków na liquidy o 40 zł**.

Zwracamy jednocześnie uwagę, że stawka akcyzy rzędu 0,2 zł za 1 ml to stawka relatywnie niska. Przykładowo, w Rumunii liquidy objęte są stawką wynoszącą 0,12 euro za 1 ml, czyli mniej więcej 0,5 zł za 1 ml.

Opodatkowanie e-papierosów stawką wyższą niż 0,2 zł nie jest wykluczone, biorąc pod uwagę poziom opodatkowania akcyzą tytoniu tradycyjnego, który stanowi ok. 60 proc. ceny detalicznej tytoniu. Przypomnijmy, że rozważamy stawkę akcyzy na e-papierosy rzędu 20 proc. ceny detalicznej (0,2 zł za 1 ml liquidu, który jest warty obecnie ok. 1 zł).

Do wstępnych projekcji można więc przyjąć stawkę akcyzy nawet rzędu 0,4 zł za 1 ml. Stawka tej wysokości plus podwyżka ceny z wynikająca z nowelizacji ustawy tytoniowej mogłyby oznaczać **wzrost średnich miesięcznych wydatków na liquidy o 60 zł, czyli podwyżkę ceny o 60 proc.**

Biorąc pod uwagę łatwość przejścia liquidów do szarej strefy i szerokie możliwości samodzielnego przygotowywania liquidów, wzrost wydatków o 40 zł czy nawet 60 zł miesięcznie może oznaczać decyzję o rezygnacji wielu obecnych użytkowników e-papierosów z legalnych substancji.

Należy przy tym pamiętać, że za 140 zł można nabyć aż 18 paczek papierosów z nielegalnego źródła, czyli pokryć miesięczne zapotrzebowanie na papierosy. Dla części użytkowników e-papierosów taka alternatywa może okazać się kusząca, szczególnie wobec zaniku większej części przewag e-papierosów, w szczególności zakazu użytkowania e-papierosów w miejscach publicznych.

Ze względu na wysoki koszt rejestracji produktów, należy przypuszczać, że część podmiotów może zdecydować się nie spełnić tego obowiązku bądź też w jakiś sposób „optymalizować” asortyment w celu minimalizacji liczby produktów wymagających rejestracji.

3. WZROST WYDATKÓW NA LIQUIDY A ROZWÓJ SZAREJ STREFY

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że nie są nam znane badania pokazujące, jaka jest wrażliwość liquidów na zmiany ich ceny na polskim rynku. Temat ten powinien być przedmiotem pogłębionej analizy i badania statystycznego.

Pewne wnioski można jednakże wyprowadzić z następujących dostępnych informacji:

- obecne zachowania konsumentów – sięganie po liquidy własnej produkcji, sprzedaż przez internet,

■ profil konsumenta e-papierosów i motywacje do sięgnięcia po e-papierosy.

Analizując powyższe czynniki, można będzie pokusić się o pewne przewidywania co do zachowania użytkowników e-papierosów po wejściu w życie nowych regulacji ustawy tytoniowej oraz po wprowadzeniu akcyzy na liquidy zwiększającej wydatki na liquidy o 40-60 zł miesięcznie.

Należy przy tym wskazać na doświadczenia innych państw, w których wprowadzono akcyzę na e-papierosy. Przypominamy – we Włoszech wprowadzono akcyzę na e-papierosy w 2015 roku, a strona rządowa spodziewała się uzyskać z tego tytułu dodatkowe wpływy budżetowe w kwocie 86 mln euro za 2015 r.⁵⁶ Tymczasem plan ten udało się wykonać tylko w ok. 6 proc. Rzeczywiste wpływy do budżetu wyniosły zaledwie 5,18 mln euro za 2015 r.⁵⁷

4. OBECNE ZACHOWANIA KONSUMENTÓW

Jak wskazano powyżej, istnieje obecnie mocno rozbudowany rynek półproduktów do produkcji liquidów we własnym zakresie.

Motywacją użytkowników e-papierosów do samodzielnej produkcji liquidów jest przede wszystkim cena – liquid własnej produkcji jest kilkakrotnie tańszy od gotowego.

Nie posiadamy informacji, jaka część użytkowników e-papierosów wytwarza liquidy samodzielnie. Biorąc jednak pod uwagę prezentowane powyżej dane dotyczące miejsca pozyskiwania e-papierosów, z których wynika, że przeważająca grupa badanych kupuje e-papierosy w stacjonarnych, wyspecjalizowanych punktach, należy uznać, że liczba konsumentów samodzielnie wytwarzających te płyny nie jest wysoka. Według jednych badań odsetek użytkowników kupujących e-papierosy przez internet wynosi 28 proc., według innych zaś jest to tylko 8 proc., przy czym należy przyjąć, że mniejszość kupuje półprodukty do wytwarzania liquidów domowym sposobem. Można szacować, iż użytkownicy e-papierosów wytwarzających liquidy samodzielnie stanowią nie więcej niż 5 proc. ogółu użytkowników.

Wzrost ceny liquidów w sytuacji, gdy już teraz dla części użytkowników jest ona zbyt wysoka, spowoduje z pewnością zwiększenie odsetka użytkowników nabywających półprodukty do ich wytwarzania. Będzie to oznaczało zmniejszenie rynku liquidów objętych akcyzą.

Podwyżka ceny wzmocni trend do poszukiwania tańszych liquidów, zwłaszcza że użytkownicy e-papierosów to przede wszystkim młodzi ludzie, z dużych miast, obeznani z nowinkami technicznymi, biegle poruszający się po internecie.

Zmiany do ustawy tytoniowej zakazały wprawdzie handlu e-papierosami i liquidami przez internet, o czym już wspominaliśmy, trzeba jednak spodziewać się, że rygor ten będzie łatwo omijany poprzez zakładanie sklepów w obcych jurysdykcjach lub kupowanie przez internet bezpośrednio ze sklepów zagranicznych, gdzie handel ten jest/będzie legalny.

W tej chwili trudno ocenić, jak te dwie tendencje – wzrost ceny poprzez obłożenie akcyzą oraz zakaz sprzedaży przez internet – będą na siebie oddziaływały i czy spowodują zmniejszenie, czy też zwiększenie handlu przez internet.

⁵⁶ <https://agivapenews.com/2015/12/16/italy-e-cig-tax-suspended-and-sent-to-the-constitutional-court/>

⁵⁷ Oficjalne dane włoskiego ministerstwa ds. finansów, prezentowane w parlamencie włoskim <http://aic.camera.it/aic/scheda.html?numero=5/07904&ramo=CAMERA&leg=17>

Należy brać również pod uwagę fakt, że pewna część konsumentów sądzi, iż sprzedaż e-papierosów nie powinna odbywać się w sieci. Jak wskazuje Raport Federacji Konsumentów⁵⁸:

„Przytoczone dane wskazują, że w opinii konsumentów sprzedaż e-papierosów powinna odbywać się przede wszystkim za pośrednictwem sklepów branżowych i wyspecjalizowanych stoisk znajdujących się w centrach handlowych. Odpowiedzi udzielone przez respondentów wskazują na tendencję, zgodnie z którą e-papierosy jako specyficzny rodzaj produktów konsumenckich powinny być oferowane w ramach wyspecjalizowanych kanałów dystrybucji (prawie 53% wskazań).”

Trzeba jednak podkreślić, że badania te pochodzą sprzed kilku lat i mogą być nieaktualne. Jeszcze niedawno e-papierosy były nowością, zatem użytkownicy woleli kupować towar w miejscach, gdzie mieli możliwość dokładnego przyjrzenia się, zadania pytań itp. Ta tendencja mogła się zmienić, albowiem obecnie te same liquidy można kupić w sklepie stacjonarnym, jak i w internecie.

Oznaczać to może, że pewna część użytkowników e-papierosów będzie akceptować zakaz handlu e-papierosami przez internet i zrezygnuje z aktywnego poszukiwania możliwości zakupu liquidów obchodzących wprowadzony zakaz.

Kwestia ta może jednak ewoluować przy kumulacji wielu czynników składających się na podwyżkę ceny, ograniczenie asortymentu legalnych liquidów i coraz większe obeznanie użytkownikiem z produktem.

Należy jednak liczyć się z tym, że nawet ci użytkownicy, którzy nieufnie podchodzą do zakupów internetowych, będą mogli stosunkowo łatwo kupić dużo tańszy liquid z przemytu w takich miejscach, jak bazarki czy targowiska.

5. PROFIL KONSUMENTA E-PAPIEROSÓW, MOTYWACJA UŻYTKOWANIA

Według dostępnych danych⁵⁹: „Popularność e-papierosów jest większa wśród mężczyzn, niż kobiet oraz maleje wraz z wiekiem i rośnie wraz z wielkością miejscowości. Można przypuszczać, że jest to skutek kilku czynników - tego, że po e-papierosa sięgają częściej:

- osoby, które częściej palą: mężczyźni, osoby w wieku 18-29 lat, mieszkańcy miast
- osoby bardziej otwarte na nowinki techniczne, a więc młodsze i mieszkańcy miast
- mające łatwiejszy dostęp do e-papierosów z racji mieszkania w mieście, a nie na wsi.”

Jeżeli chodzi o motywację do rozpoczęcia używania e-papierosów, to są one – według Raportu Federacji Konsumentów⁶⁰ – następujące:

„Chęć rzucenia tradycyjnych papierosów była dominującym powodem wskazanym przez badanych – prawie 33%. Wynik ten wskazuje, że większość ankietowanych postrzega e-papierosy jako środek, który ma wspomagać proces wyjścia z nałogu. Co szczególnie istotne, prawie 22% ankietowa-

⁵⁸ Raport z badania ankietowego przeprowadzonego przez Federację Konsumentów, dotyczącego wiedzy i opinii konsumentów na temat e-papierosów, 2014 r.

⁵⁹ Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce, Paweł Motczyński, Warszawa, lipiec 2014 r.

⁶⁰ Raport z badania ankietowego przeprowadzonego przez Federację Konsumentów, dotyczącego wiedzy i opinii konsumentów na temat e-papierosów, 2014 r.

nych jako główny powód wskazało mniejszą szkodliwość dla siebie, natomiast blisko 18% brało pod uwagę wpływ papierosów na otoczenie. Mniejsza szkodliwość dla otoczenia jest przez konsumentów rozumiana jako brak efektu biernego palenia w przypadku e-papierosów. Warto zatem podkreślić, że ponad 72% respondentów, rozpoczynając używanie e-papierosów, kierowało się powodami związanymi z szeroko rozumianą ochroną zdrowia. Co istotne, statystycznie zdecydowanie mniejsze znaczenie miały względy finansowe, a także brak ograniczeń charakterystycznych dla tradycyjnych papierosów – możliwość korzystania z e-papierosów w miejscach publicznych wskazało niecałe 15% respondentów.”

Z kolei raport przygotowany dla e-Smoking Institute mówi⁶¹:

„Najwięcej, bo 55% jako najważniejszy powód sięgnięcia po e-papierosa wskazało różne przewagi nad papierosami tradycyjnymi (mniejsza uciążliwość dla otoczenia 18%, brak nieprzyjemnego zapachu 15%, niższa cena 11%, mniejsza szkodliwość 10% i lepszy smak 2%).”

Zgodnie natomiast z opracowaniami Komisji Europejskiej⁶²:

„However, according to a recent survey among electronic cigarette users in Poland, most used the product primarily to quit smoking or to reduce harm associated with smoking (both 41%).[84] An online survey of more than 3500 e-cigarette smokers found that the vast majority of respondents were using e-cigarettes to quit smoking or reduce their smoking (92%)”.

W raporcie Federacji Konsumentów zauważono również:

„W przeprowadzonym badaniu poruszony został również problem objęcia e-papierosów podatkiem akcyzowym. **Koncepcję taką poparło 38,20% ankietowanych.** Przeciwnego zdania było 30,37% badanych, natomiast 31,43% respondentów nie miało zdania w tej kwestii. Wyniki te wskazują na fakt, że część konsumentów na płaszczyźnie stricte ekonomicznej uznaje e-papierosy za produkty tożsame z tradycyjnymi towarami tytoniowymi. **Jednocześnie tendencja ta może świadczyć o fakcie, że cena tego rodzaju produktów nie ma dla ich nabywców decydującego znaczenia.**”

Duża część użytkowników e-papierosów to tzw. palacze hybrydowi, czyli palący zarówno e-papierosy, jak i papierosy tradycyjne. Według niektórych badań, użytkownicy hybrydowi stanowią 56 proc. użytkowników e-papierosów⁶³, według innych danych jest to 16 proc⁶⁴. Dla tych palaczy najważniejszym argumentem przemawiającym na korzyść e-papierosów jest również aspekt zdrowotny, jednakże według badań przeprowadzonych w 2013 r. dla Głównego Inspektoratu Sanitarnego⁶⁵, **aż 32 proc. użytkowników e-papierosów woli je od papierosów tradycyj-**

⁶¹ Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce, Paweł Motczyński, Warszawa, lipiec 2014 r.

⁶² COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products (Text with EEA relevance) /* SWD/2012/0452 final */

⁶³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=SWD:2012:0452:FIN>

⁶⁴ „Program profilaktyczny w zakresie przeciwdziałania uzależnieniu od alkoholu, tytoniu i innych środków psychoaktywnych”, Swiss Contribution, dla Głównego Inspektoratu Sanitarnego

⁶⁵ Raport pt. „Rynek e-papierosów w Polsce –charakterystyka i perspektywy zmian”(przygotowany na zlecenie Krajowej Izby Gospodarczej), Case „Program profilaktyczny w zakresie przeciwdziałania uzależnieniu od alkoholu, tytoniu i innych środków psychoaktywnych”, Swiss Contribution, dla Głównego Inspektoratu Sanitarnego

nych, ponieważ są istotnie tańsze. Wynika z nich też, że większość użytkowników e-papierosów wybiera je z powodu mniejszej szkodliwości dla zdrowia (27 proc.), pomocy w zerwaniu z nałogiem (27 proc.) oraz możliwości ich używania w miejscach objętych zakazem (14 proc.). Zgodnie natomiast z innymi ustaleniami⁶⁶, dla 43 proc. użytkowników e-papierosów jedną z trzech najważniejszych motywacji w rozpoczęciu ich używania był fakt, że są tańsze niż zwykłe.

Podsumowując powyższe informacje, należy wyrazić przekonanie, że dla większości użytkowników e-papierosów podwyżka ceny liquidów o 20 proc. nie będzie decydująca dla odejścia od stosowania e-papierosów (zakładając, że akcyza wyniesie 0,2 zł za 1 ml liquidu). Główną motywacją do używania e-papierosów jest bowiem ich aspekt zdrowotny, pomoc w zerwaniu z nałogiem oraz dopuszczalność używania w miejscach, w których nie wolno używać wyrobów tytoniowych. Istnieje jednak możliwość, że łączna podwyżka ceny liquidu wyniesie nawet 40–60 proc. To już będzie istotny czynnik wpływający negatywnie na decyzję o użytkowaniu e-papierosów, zarówno w wymiarze czysto ekonomicznym, jak i psychologicznym: wielu użytkowników e-papierosów zrewiduje swoje poglądy na ich użytkowanie, jeżeli nagle będą musieli płacić istotnie więcej za produkt, który nie ulegnie zmianie/poprawie, a którego cena wzrośnie tylko z racji decyzji na poziomie legislacyjnym. Do tego dojdą wymieniane już ograniczenia wypływające z nowelizacji ustawy tytoniowej, powodujące nie tylko wyższe koszty, ale też mniejszą dostępność i zakaz ich używania w miejscach publicznych. Wprowadzenie tych przepisów wywoła istotną zmianę kontekstu dla wyborów konsumenckich. Po wejściu w życie nowych regulacji dotyczących e-papierosów aspekt finansowy prawdopodobnie nabierze większego znaczenia.

Jeżeli zatem użytkownik e-papierosów nie będzie mógł używać ich tam, gdzie dotychczas mógł (np. w biurze), nie kupi łatwo ulubionego smaku w internecie (zakaz, ograniczenie ilości asortymentów ze względu na koszty rejestracji) i do tego jeszcze będzie musiał płacić za liquid o 40–60 zł więcej, to albo przestanie po nie sięgać, albo zdecyduje się z motywów ekonomicznych na szarą strefę.

6. WNIOSKI

- Kwestia wrażliwości e-papierosów i liquidów na zmiany ceny wymaga przeprowadzenia szczegółowych badań.
- Użytkownikami e-papierosów są częściej mieszkańcy miast i osoby lepiej sytuowane finansowo. Aspekt finansowy w tej chwili nie stanowi dla nich decydującej motywacji o stosowaniu e-papierosów, choć pozostaje istotnym czynnikiem.
- Z tej perspektywy, podwyżka ceny liquidu o 20 proc., oznaczająca wzrost miesięcznych wydatków na liquidy o 20 zł, może być akceptowalna dla użytkowników e-papierosów.
- Wydaje się, że z uwagi na decydujące motywacje użytkowników e-papierosów, wprowadzenie akcyzy nie doprowadzi do przerwania się tych użytkowników na wyroby tytoniowe, w tym w szczególności palenie ręcznie skręcanych papierosów z tytoniu.
- Z drugiej jednak strony znaczenie aspektu finansowego może się zwiększyć po wejściu w życie nowelizacji ustawy tytoniowej (zakaz używania w miejscach publicznych i inne ograniczenia).

⁶⁶ Raport z badania użytkowników e-papierosów w Polsce, Paweł Motczyński, Warszawa, lipiec 2014 r.

- Ponadto, nowelizacja ustawy tytoniowej, poprzez koszty związane z obowiązkiem rejestracji produktów, doprowadzi do wzrostu ceny liquidu. Wprowadzenie akcyzy nawet w relatywnie niskiej wysokości (w porównaniu do innych krajów europejskich) rzędu 0,2 zł za 1 ml będzie oznaczać dodatkową podwyżkę ceny, która może już spowodować nieakceptowalny poziom kosztu liquidu dla przeciętnego użytkownika.
- Jeżeli podwyżka ceny liquidu miałaby wywołać zmiany w postawach użytkowników e-papierosów, to należy zakładać, że skutkiem będzie omijanie akcyzy poprzez nabywanie liquidów przez internet, zwiększona aktywność w wytwarzaniu liquidów we własnym zakresie czy kupowanie liquidów tak, jak kupuje się nielegalne papierosy, czyli na bazarkach czy targowiskach.
- Ograniczenia w nowej ustawie tytoniowej będą dobrym testem na skłonność użytkowników oraz producentów i dystrybutorów e-papierosów do omijania krajowych zakazów. Przepisy te spowodują wzrost cen legalnych produktów (poprzez koszt rejestracji i dostosowania produktu oraz opakowania), a także mogą generować rynek nierejestrowany przez Inspektora ds. Substancji Chemicznych. Dodatkowo, jeżeli zakaz sprzedaży przez internet będzie nadal nagminnie omijany przez sprzedawców i użytkowników, wywoła to zwiększenie ruchu w handlu półproduktami do liquidów lub wykreuje zjawisko nielegalnej sprzedaży liquidów w takich miejscach, jak bazaraki i targowiska. Wprowadzenia akcyzy na e-papierosy jeszcze mocniej zachęci użytkowników do nielegalnego obrotu liquidami lub nabywania półproduktów w celu minimalizacji kosztów użytkowania e-papierosów.



NOTATKI

ul. Nowy Świat 41, 00-042 Warszawa
tel.: +48 22 891 07 37, tel.: +48 512 435 471, www.fundacjarepublikanska.org
NIP: 952-207-86-26, REGON: 142075516, KRS: 0000340559
nr konta bankowego: Alior Bank 84 2490 0005 0000 4520 9156 1754





FUNDACJA REPUBLIKAŃSKA

Warszawa, grudzień 2016 r.

ul. Nowy Świat 41, 00-042 Warszawa
tel.: +48 22 891 07 37, tel.: +48 512 435 471,
www.fundacjarepublikanska.org
NIP: 952-207-86-26,
REGON: 142075516, KRS: 0000340559
nr konta bankowego:
Alior Bank 84 2490 0005 0000 4520 9156 1754

